

# **Den skattemessige behandlingen av kostnader tilknyttet et næringsbygg**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 578  
Leveringsfrist: 26.4.2010

Til sammen 16733 ord

25.04.2010

## Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING.....</u></b>	<b><u>3</u></b>
1.1	Presentasjon av tema.....	3
1.2	Temaets aktualitet .....	3
1.3	Hva er ”kostnader tilknyttet et næringsbygg”?.....	3
1.4	Rettslig grunnlag for fradragsrett.....	4
1.4.1	Hjemmel for fradragsrett.....	4
1.4.2	Oppofrelse .....	4
1.4.3	Tilknytning .....	5
1.5	Generelt om tidspunktet for fradragsrett.....	6
1.6	Avgrensninger.....	7
1.7	Den videre fremstilling .....	7
<b><u>2</u></b>	<b><u>KOSTNADER TILKNYTTET OPPFØRING AV ET NÆRINGSBYGG.....</u></b>	<b><u>8</u></b>
2.1	Generelt .....	8
2.2	Direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt? .....	8
2.2.1	Bygge- og tomtekostnader .....	8
2.2.2	Andre kostnader ved oppføring av et næringsbygg .....	11
2.3	Fradrag ved avskrivninger? .....	14
2.4	Nærmere om fradrag for avskrivning gjennom saldoavskrivningssystemet .....	19
2.4.1	Generelt om gjennomføringen av fradragene som gis ved saldoavskrivningssystemet .....	19
2.4.2	Saldogruppe h, ”bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. ” og saldogruppe i, ”forretningsbygg” .....	20
2.4.3	Saldogruppe j, ”faste tekniske installasjoner bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l” .....	22
2.5	Særlig om kostnader til offentlige pålegg om infrastrukturtiltak .....	25
2.5.1	Generelt .....	25

2.5.2	Direkte fradrag eller aktiveringsplikt? .....	26
2.5.3	Aktiveres på tomt eller bygg? .....	27

### **3 KOSTNADER PÅLØPT UNDER EIERTIDEN AV ET NÆRINGSBYGG ..... 29**

3.1	Generelt .....	29
3.2	Direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt? .....	30
3.2.1	Innledning.....	30
3.2.2	Vedlikeholdsbegrepet .....	31
3.2.3	Grensen mot påkostning .....	33
3.2.4	Grensen mot utskiftning.....	40
3.2.5	Aktiveringsrett for vedlikeholdskostnader .....	48
3.2.6	Særlig om kostnader til faste tekniske installasjoner .....	49
3.3	Frادrag ved avskrivninger .....	54

### **4 KILDELISTE..... 1**

4.1	Litteraturliste .....	1
4.2	Lov-, forskrifts- og forarbeidsregister .....	1
4.2.1	Lover .....	1
4.2.2	Forskrifter .....	1
4.2.3	Forarbeider .....	2
4.3	Domsregister .....	2
4.4	Register over henvisninger til Utv.....	2
4.5	Andre kilder .....	2
4.6	Intervjuer .....	2

# **1 Innledning**

## **1.1 Presentasjon av tema**

Ved oppføring og drifting av et næringsbygg påløper det en rekke kostnader. Skatteevneprinsippet tilsier at det ved beregning av alminnelig inntekt gis fradragsrett for kostnader skattyter har hatt i forbindelse med erverv av skattepliktig inntekt. En slik fradragsrett foreligger etter skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter ”sktl.”) § 6-1 (1) som gir direkte fradragsrett for kostnader som knytter seg til den løpende inntekten. Kostnader som knytter seg til en investering kommer til fradrag på et senere tidspunkt gjennom avskrivning eller ved realisasjon. Det er dette som er tema for denne fremstillingen – på hvilket tidspunkt foreligger det fradragsrett for kostnader tilknyttet et næringsbygg.

## **1.2 Temaets aktualitet**

Spørsmålet om på hvilket tidspunkt det foreligger fradragsrett for kostnader er en gjenganger i norsk skatterett og har blitt viet mye oppmerksomhet i juridisk teori og praksis. Problemstillingen er av stor betydning for skattyter, som normalt vil forsøke å innrette seg slik at fradragsretten oppstår tidligst mulig. Dette vil gi høyere nåverdi av en investering etter skatt sammenlignet med der fradraget gis på et senere tidspunkt. Hovedreglene for problemstillingen har bestått så å si uendret i lang tid, men de skjønsmessige retningslinjene som hovedreglene angir gjør det interessant å se hvordan løsningen blir for konkrete kostnader. For kostnader tilknyttet et næringsbygg er denne problemstillingen særlig aktuell da det med virkning fra 2009 ble gitt en regelendring som får konsekvenser for fradragsretten for nettopp denne type kostnader<sup>1</sup>.

## **1.3 Hva er ”kostnader tilknyttet et næringsbygg”?**

Med ”kostnad” menes i denne fremstillingen der det for skattyter oppstår en betalingsforpliktelse. Jeg vil benytte begrepet ”kostnad” som en samlebetegnelse for alle betalingsforpliktelser, uavhengig av om skattyter får et varig vederlag for

---

<sup>1</sup> Jf. endringslov av 12. desember 2008 nr. 99

betalingsforpliktelsen eller ikke. Begrepet ”kostnad” vil altså benyttes både der det foreligger en investering og der betalingsforpliktelsen knytter seg til løpende inntekter.

Med kostnader tilknyttet et ”næringsbygg” menes kostnader tilknyttet bygg som er ment benyttet til inntektsskapende virksomhet.

## **1.4 Rettslig grunnlag for fradragsrett**

### **1.4.1 Hjemmel for fradragsrett**

Skattelovens kapittel 6 hjemler fradragsrett for kostnader ved beregningen av alminnelig inntekt. Grunnbestemmelsen for fradrag finnes i sktl. § 6-1 (1), 1. punktum, og lyder som følger:

*”Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.”*

Ut fra bestemmelsen stilles det to vilkår for at det skal foreligge fradragsrett. Disse kan kort benevnes som vilkår om ”oppofrelse” og ”tilknytning”. Sktl. § 6-1 (1) er så å si likelydende den tidligere grunnbestemmelsen for fradrag i skatteloven av 1911 og det var ikke meningen med noen realitetsendring da skatteloven av 1999 ble vedtatt. Derfor har eldre rettspraksis, ligningspraksis og juridisk litteratur også betydning ved tolkningen av sktl. § 6-1 (1).

### **1.4.2 Oppofrelse**

Vilkåret om oppofrelse retter seg mot tidspunktet for fradragsrett. Det er først når en ”kostnad” er ”pådratt” at det oppstår fradragsrett for kostnaden. Med dette menes etter hevdvunnen oppfatning at det må foreligge en ”oppofrelse av en fordel”. Det må altså skje en reduksjon i skattyters formuesstilling. ”Oppofrelse av en fordel” er motstykket til vilkåret for skatteplikt på innvinning av fordeler. Vilkåret forutsetter at det må være en ”fordel” i skatterettslig forstand, som er oppofret. Begrepet er omfattende og kan sies å favne over alle objekter med omsetningsverdi, jf. sktl. § 5-3, som i forbindelse med skattepliktige inntekter bestemmer at fordelene skal ”verdsettes til omsetningsverdi”. At

kostnaden må være ”pådratt” tilsier at oppofrelsen må ha skjedd – den må være endelig og ikke kun en mulighet.

Dette innebærer at skattyter for kostnaden ikke kan ha mottatt et vederlag som med tilstrekkelig grad av sikkerhet får betydning for inntektsskapning utover kostnadsåret – det eventuelle vederlaget for kostnaden kan ikke ha ”varig verdi”.<sup>2</sup> I disse tilfellene vil det ikke foreligge ”oppofrelse av en fordel”, men heller en ombytting av verdier.

### **1.4.3 Tilknytning**

Tilknytningsvilkåret regulerer først og fremst hvilke kostnader man kan få fradrag for, og ikke på hvilket tidspunkt det foreligger fradragsrett. Det er kun kostnader som har påløpt ”for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”, jf. sktl. § 6-1 (1), skattyter kan få fradrag for. Det må altså foreligge tilknytning mellom kostnaden på den ene siden og skattyters inntekt eller inntektsskapende aktivitet på den andre siden. Dette står i motsetning til kostnader tilknyttet private formål, som det ikke foreligger fradragsrett for. Kostnader til et næringsbygg vil som regel ikke ha tilknytning til private formål, og det legges til grunn i den videre fremstilling at dette vilkåret er oppfylt.

Tilknytningsvilkåret har imidlertid også en annen side. Det er lagt til grunn i rettspraksis at fradragsretten kun gjelder for kostnader som er tilknyttet skattyters inntekt eller inntektsskapende virksomhet, og ikke kostnader til å sikre selve inntektskilden.<sup>3</sup> For de kostnader oppgaven tar stilling til vil vilkåret ha nær sammenheng med vilkåret om ”oppofrelse” da en kostnad med tilknytning til inntektskilden, og ikke selve inntektservervet, som regel heller ikke vil oppfylle vilkåret om ”oppofrelse” i det året skattyter hadde kostnaden.

---

<sup>2</sup> Jf. Zimmer, Frederik ”Lærebok i skatterett” (s 172)

<sup>3</sup> Jf. eksempelvis Rt. 2008 s 980 (s 42-44) som tok stilling til om en manns advokatkostnader var fradragsberettiget. Kostnadene hadde påløpt i forbindelse med imøtegåelse av påstander om brudd på verdipapirhandelloven og det ble blant annet stilt spørsmål om dette måtte anses som tilknyttet inntektskilden eller den inntektsskapende virksomhet.

## 1.5 Generelt om tidspunktet for fradragsrett

Utgangspunktet er altså at fradragsrett for kostnader foreligger på det tidspunkt det har skjedd en ”oppofrelse av en fordel”.

Der dette vilkåret er oppfylt i det året skattyter hadde kostnaden, foreligger det direkte fradragsrett. Med dette menes at skattyter har rett til fradrag i alminnelig inntekt for en kostnad i det året skattyter hadde kostnaden.

Dersom kostnaden medfører et vederlag av varig verdi foreligger det ikke ”oppofrelse av en fordel” og kostnaden blir aktiveringspliktig. Med dette menes det motsatte av rett til direkte fradrag. Begrepet aktiveringsplikt er hentet fra regnskapsterminologi og innebærer at en kostnad ikke direkte reduserer årets resultat, og må føres opp som et aktivum i balansen. Aktiveringsplikt betegner det at kostnaden må aktiveres som helt eller deler av vederlagets kostpris.<sup>4</sup> I de tilfellene der kostnaden medfører et vederlag av varig verdi, vil kostnaden som regel ha tilknytning til inntektskilden, og ikke inntektsservivet, og er derfor også av den grunn ikke direkte fradragsberettiget.

Der det foreligger aktiveringsplikt, har skattyter også en aktiveringsrett – skattyter har rett til å inkludere kostnaden i grunnlaget for senere fradrag. Begrepet ”aktiveringsrett” kan også betegne den situasjon der skattyter har en valgrett med hensyn til om man vil fradragsføre en kostnad direkte eller aktivere denne for at den så kan komme til fradrag ved avskrivninger eller ved realisasjon.<sup>5</sup> En slik valgrett krever imidlertid som utgangspunkt hjemmel.

For de tilfellene der kostnadene er aktiveringspliktige i kostnadsåret, kan vilkåret om ”oppofrelse av en fordel” bli oppfylt senere ved at vederlaget reduseres i verdi på grunn av slit eller elde. Fradragsrett vil da bli gitt ved avskrivninger. Med dette menes en systematisk kostnadsføring av verdiforringelse på et formuesobjekt. Det er altså en

---

<sup>4</sup> Gjems-Onstad, Ole ”Bedriftsskatterett” (s 141)

<sup>5</sup> Gjems-Onstad, Ole ”Bedriftsskatterett” (s 141)

systematisk måte å fastsette fradrag for verdireduksjon per år, ved at kostprisen på formuesobjektet fordeles over dens antatte levetid.<sup>6</sup>

For kostnader som er aktivert og ikke har kommet til fradrag på annen måte, kan det sies at kostnadene blir ”oppofret” når vederlaget selges eller realiseres på annen måte. De aktiverte verdiene vil da kunne inngå i inngangsverdien ved taps- og gevinstberegning og komme til fradrag på den måten. Denne formen for fradragsrett vil imidlertid ikke bli viet stor oppmerksomhet i denne fremstillingen.

## **1.6 Avgrensninger**

Denne fremstillingen tar utgangspunkt i at en skattyter, herunder et aksjeselskap, anskaffer en tomt og oppfører ved egentilvirkning et næringsbygg og som er ment for langtidsutleie.

Andre spørsmål angående fradragsretten utenom dette tilfellet vil derfor falle utenfor. Dette innebærer for det første at de spørsmål som oppstår ved kjøp av et ferdig oppført næringsbygg, faller utenfor. Det samme gjelder de spørsmål som oppstår der oppføringen av næringsbygget gjøres for fremmed regning og skattyter ikke er eier av næringsbygget under oppføringen ettersom fremstillingen kun vil behandle egentilvirking av næringsbygg. Videre vil fremstillingen heller ikke behandle det tilfellet at oppføringen av næringsbygget er ment for umiddelbart videresalg. Til slutt avgrenses det mot næringsbygg som har boligformål.

## **1.7 Den videre fremstilling**

Fremstillingen vil kronologisk ta for seg de kostnader som påløper ved oppføring og drifting av et næringsbygg og derunder fastslå på hvilket tidspunkt det foreligger fradragsrett for disse kostnadene. Jeg starter derfor med tidspunktet for fradragsrett for kostnader ved oppføringen av næringsbygget. Videre tar jeg for meg tidspunktet for fradragsrett for kostnader som påløper under eiertiden av næringsbygget.

---

<sup>6</sup> Zimmer, Frederik ”Lærebok i skatterett” (s 177)



## **2 Kostnader tilknyttet oppføring av et næringsbygg**

### **2.1 Generelt**

Denne delen av oppgaven omhandler på hvilket tidspunkt det foreligger fradragsrett for kostnader som påløper ved selve anskaffelsen av et egenoppført næringsbygg. Jeg vil derfor først ta for meg om det foreligger direkte fradrag eller aktiveringsplikt for disse kostnadene. Deretter vil jeg for de kostnadene som ikke var direkte fradragsberettigede, behandle spørsmålet om disse kostnadene kan komme til fradrag ved avskrivninger. For de avskrivbare verdiene blir det spørsmål om hvordan og på hvilket tidspunkt fradrag for dette gis. Til slutt tar jeg for meg disse spørsmålene for en særskilt gruppe kostnader til offentlige pålegg.

### **2.2 Direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt?**

#### **2.2.1 Bygge- og tomtekostnader**

Ved selve oppføring av et næringsbygg vil skattyter først og fremst måtte dekke kostnader til kjøpesummen for tomt og byggekostnader. Som byggekostnader anses for eksempel kostnader til byggemateriale, diverse håndverkere, strøm, riggkostnader, drivstoff, etc.

For å få direkte fradrag for disse kostnadene må det, som nevnt ovenfor, foreligge ”oppfrelse av en fordel” i det året man hadde kostnaden i henhold til grunnbestemmelsen for fradrag i sktl. § 6-1 (1).

Det er klart at kjøpesum til erverv av tomt og byggekostnader til oppføring av et næringsbygg ikke oppfyller kravet til oppfrelse i det året skattyter hadde kostnaden. Kostnadene resulterer i anskaffelse av en tomt med et næringsbygg som medfører varig verdi utover kostnadsåret. Disse kostnadene blir derfor aktiveringspliktige i sin helhet. Kjøpesummen for tomt og byggekostnader vil uansett ikke være direkte fradragsberettiget da disse kostnadene i henhold til tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1) må sies å ha tilknytning til inntektskilden, næringsbygget, og ikke inntektsservet.

Det kan spørres om interne kostnader skal behandles på samme måte som eksterne kostnader. Eksempelvis kan det være at det benyttes interne ressurser til snekring, muring eller arkitekttegning i stedet for å innhente hjelp til dette eksternt. Kostnader til interne ressurser vil som regel være lønnskostnader som normalt vil være knyttet til drift av virksomheten og dermed fradragsberettigede umiddelbart. Men når disse lønnskostnadene knyttes til erverv av et driftsmiddel, må de aktiveres sammen med andre kostnader tilknyttet ervervet. Det er ingen hjemmel for å behandle denne type kostnader på en annen måte enn kostnader som pådras eksternt.

Ved bruk av interne ressurser vil skattyter kunne få reduserte kostnader ved tilvirkningen av næringsbygget sammenlignet med hva det ville kostet ved innhenting av eksterne ressurser til markedsverdi. Spørsmålet blir da om skattyter, i tillegg til selve kostnaden ved bruk av interne ressurser, må aktivere et fortjenesteelement lik det tjenesten ville kostet til markedsverdi. Sktl. § 5-1 (1) hjemler skatteplikt for ”enhver fordel vunnet ved ... virksomhet”. Dette tilsier at dersom de interne ressursene ved tilvirkningen av bygget er en omdisponering fra det som ellers benyttes til omsetning i virksomheten, må fortjenesteelementet inntektsføres og aktiveres. Dersom en snekkervirksomhet eller et arkitektfirma ved oppføring av et bygg til bruk i egen virksomhet benytter ansatte snekkere til bygging eller ansatte arkitekter til tegning, må altså kostnadsbesparelsen lik hva det koster å benytte egne ansatte mot for markedsverdien av denne tjenesten, inntektsføres og aktiveres. Finansdepartementet gir uttrykk for samme forståelse i en uttalelse til Skattedirektoratet<sup>7</sup> og dette er lagt til grunn i Lignings-ABC som uttaler at ”der eiers eller ansattes arbeid benyttes ved tilvirkningen av driftsmiddel og dette arbeidet er av en slik art som ellers benyttes i virksomhetens produksjon av varer og tjenester beregnet på omsetning, skjer det en skattepliktig omdisponering, jf. sktl. § 5-1. Et fortjenesteelement tilsvarende hva det hadde utgjort ved omsetning til andre skal da inntektsbeskattes og aktiveres.”<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Utv. 2007 s 1248

<sup>8</sup> Lignings-ABC (s 86)

Rentekostnader og andre finansieringskostnader pådratt i forbindelse med anskaffelsen av et næringsbygg, typisk byggelånsrenter, kan i utgangspunktet også anses som kostnader til erverv av et varig driftsmiddel uten rett til direkte fradrag etter sktl. § 6-1 (1). For denne type kostnader er det imidlertid en unntaksregel i sktl. § 6-40 (1) som hjemler direkte fradrag for rentekostnader av all type gjeld.

Det kan bemerkes at fradragsretten for renter, jf. sktl. § 6-40 (1), er begrenset til å gjelde ”renter av skattyters gjeld”. Etter ordlyden er det altså den skattyter som er ansvarlig for gjelden som har rett til fradrag for rentekostnadene. Ved egentilvirkning av bygg vil ikke dette bli problematisk. Byggherren vil som regel selv oppta samt stå ansvarlig for byggelånet og vil derfor ha rett til fradrag for rentekostnader. Annerledes kan det bli der byggherren lar en annen entreprenør oppføre bygget som byggherren først skal overta ved ferdigstillelse. I disse tilfellene vil det avhenge av hva som avtales mellom byggherren og entreprenøren med hensyn til hvem som står ansvarlig for byggelånet. Er det byggherren som skal stå som ansvarlig, vil rentefradraget tilkomme byggherren. Hvis det derimot er entreprenøren som skal stå ansvarlig, vil ikke byggherren få direkte fradrag for disse rentekostnadene da det ikke er ”renter av skattyters gjeld”. Dette selv om det er byggherren som til slutt betaler rentene på byggelånet ved at disse er innkalkulert i prisen byggherren må betale entreprenøren. Det som i realiteten er rentekostnader behandles i disse tilfellene som kostprisen til bygget og må aktiveres på samme linje med andre kostnader.

For rentekostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler er det en særregel i sktl. § 6-40 (8) som bestemmer at slike kostnader ”kan behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.” I følge ordlyden, foreligger for denne type finansieringskostnader, typisk byggelånsrenter, en valgrett med hensyn til om man vil fradra finansieringskostnadene direkte, eller om man vil aktivere kostnadene sammen med kostprisen til driftsmidlet. Det foreligger altså en aktiveringsrett og denne retten er uavhengig av om skattyter er regnskapspliktig eller ikke. Aktiveringsretten foreligger imidlertid kun for ”egentilvirkning av driftsmidler” da det er kun når skattyter er eier av driftsmidlet under oppføringen at det er aktuelt å aktivere rentekostnadene i kostprisen til et driftsmiddel. Videre foreligger etter ordlyden aktiveringsretten kun ved

”finansiering ... av driftsmidlet” og dette må forstås som at den begrenser seg til selve byggeperioden. Ved byggeperiodens slutt blir bygget ervervet, og renter etter dette tidspunktet vil ikke knytte seg til finansieringen av ervervet.

### **2.2.2 Andre kostnader ved oppføring av et næringsbygg**

Forut for og under selve oppføringen av næringsbygget påløper det gjerne en del kostnader i tillegg til bygge- og tomtekostnader. Eksempler på dette kan være kostnader til analyser og strategiske vurderinger, leting etter en egnet tomt, kontraktsforhandlinger og -utføring, prosesskostnader dersom det oppstår tvist mellom kjøper og selger eller kommunen, kostnader til å finne egnede håndverkere, etc. Disse kostnadene kan også pådras både internt og eksternt. Eksempelvis påløper det lønnskostnader til planlegging, strategiske analyser og leting etter aktuelle tomter, eller man innhenter bistand til dette eksternt. Spørsmålet blir her på hvilket tidspunkt det oppstår fradragsrett for disse kostnadene – må de aktiveres eller kan de fradras direkte?

Den skattemessige behandlingen av denne type kostnader er ikke særskilt regulert i skatteloven og det er heller ingen andre rettskilder som direkte avgjør spørsmålet. Utgangspunktet må derfor tas i grunnhjemmelen for fradrag i sktl. § 6-1 (1) der det må foreligge ”oppofrelse av en fordel” i kostnadsåret for å få rett til direkte fradrag. Kostnader til å anskaffe et næringsbygg med tilhørende tomt oppfyller ikke dette vilkåret, men medfører derimot et erverv av varig verdi og er derfor aktiveringspliktige. Det samme kan sies å følge av tilknytningskravet i sktl. § 6-1 (1) – kostnadene vil i disse tilfellene være tilknyttet inntektskilden og ikke inntektservervet og kan derfor ikke fradras direkte.

Dette utgangspunktet forutsetter imidlertid en viss grad av tilknytning mellom kostnaden og ervervet. Kostnader som ikke har den tilstrekkelige tilknytning til det konkrete ervervet, vil måtte anses oppofret og rett til direkte fradrag vil foreligge.

Sktl. § 6-1 (1) vil i noen tilfeller gi en klar løsning på om en kostnad er direkte fradragsberettiget eller aktiveringspliktig. Eksempelvis må pådratte kostnader i forbindelse med erverv av et næringsbygg med tilhørende tomt, som ikke gjennomføres,

kunne fradragsføres direkte. Disse kostnadene vil ikke ha tilknytning til noe endelig erverv av varig verdi. Det samme følger av Lignings-ABC der det fremgår at ”kostnader til oppkjøp som ikke gjennomføres, er fradragsberettiget.”<sup>9</sup>

Imidlertid er grensegangen som man kan trekke ut fra sktl. § 6-1 (1) generell og skjønnmessig. For å kunne fastslå om en konkret kostnad har tilstrekkelig tilknytning til ervervet, kan bestemmelsen gi liten veiledning. På den ene siden kan eksempelvis skattyters kostnader til forberedende analyser og strategiske vurderinger i forhold til muligheten for og lønnsomheten av å erverve et eller annet næringsbygg, anses som tilknyttet til det endelige ervervet. Disse kostnadene vil ofte være en forutsetning for at et erverv i det hele tatt skal kunne skje. På den annen side kan det sies at det ikke vil foreligge tilstrekkelig tilknytning for denne type kostnader da disse ikke direkte knytter seg til det konkrete ervervede næringsbygget.

Høyesterett har nærmere konkretisert hva som kreves av tilknytning mellom kostnaden og ervervet i Rt. 1993 s 1012 (”Forlanddommen”). Det ble her tatt stilling til om kostnader i forbindelse med planlegging av et spesialskip for seismiske undersøkelser kunne fradras direkte som utviklingskostnader eller om disse måtte aktiveres som en del av kostprisen for skipet. På det tidspunktet de omtvistede kostnadene ble pådratt, var det planlagte skipet allerede konkretisert med en rekke spesifikasjoner. Høyesterett fastslo her at kostnadene måtte aktiveres som en del av kostprisen til skipet da de ikke kunne anses som alminnelige utviklingskostnader, men heller som ”kostnader til et helt konkret prosjekt”.<sup>10</sup> Kostnadene var altså pådratt med et siktemål som var så konkretisert eller spesifisert at de rettet seg mot et bestemt driftsmiddel.

Videre sies det at ”selv om det var en usikkerhet til stede, har rederiet arbeidet med det siktepunkt at prosjektet ville blir realisert.”<sup>11</sup> Høyesterett legger altså opp til at det ikke kreves fullstendig sikkerhet med hensyn til om det kommer til å bli et driftsmiddel for at kostnadene skal bli aktiveringspliktige. Altså vil alle kostnader som pådras fra og med det tidspunktet man konkret sikter seg inn på et driftsmiddel, og det ikke er usannsynlig

---

<sup>9</sup> Lignings-ABC (s 691)

<sup>10</sup> Rt 1993 s 1012 (s 1016)

<sup>11</sup> Rt 1993 s 1012 (s 1016)

at det kan bli et driftsmiddel, aktiveres som en del av driftsmidlets kostpris. Dette må på den andre siden forstås som at allerede fradragførte kostnader før dette tidspunkt ikke kan kreves aktivert i kostprisen selv om kostnadene resulterer i et driftsmiddel.

Kostnader ved oppføring av et næringsbygg er riktignok ikke helt sammenlignbare med den typer kostnader Forlanddommen omhandler, som kan klassifiseres som kostnader til egen forskning og utvikling. Imidlertid oppstår det for denne type kostnader samme spørsmål om tilknytning mellom kostnader og erverv av varig verdi der disse forsknings- og utviklingskostnadene etter hvert resulterer i et driftsmiddel. Videre er det flere likhetstrekk mellom kostnadene i Forlanddommen og kostnader ved oppføringen av et næringsbygg. I begge tilfeller er det tale om prosjekteringskostnader tilknyttet et stort, fysisk og kostbart driftsmiddel. Det må derfor antas at flere av de samme hensyn gjør seg gjeldende, og at premissene som fremgår av dommen må sies å være overførbare til kostnader ved oppføring av et næringsbygg.

I samme retning trekker forarbeidene til sktl. § 6-25, som omhandler skillet mellom direkte fradrag og aktiveringsplikt for kostnader til egen forskning og utvikling som resulterer i et driftsmiddel. Bestemmelsen er en kodifisering av den rettstilstanden som ble lagt til grunn i Forlanddommen, og det fremgår av forarbeidene til sktl. § 6-25 at grunnen til lovfestingen var at de generelle retningslinjene som kan trekkes ut av sktl. § 6-1 (1) ville medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger og at det derfor var behov for en særregel.<sup>12</sup> Departementets begrunnelse i forarbeidene taler for at bestemmelsen verken kan oppfattes som en innskrenkende, eller utvidende fortolkning av sktl. § 6-1 (1), men heller som en presisering og konkretisering av grunnbestemmelsen for fradrag. Da bestemmelsen er en kodifisering av rettstilstanden som ble lagt til grunn i Forlanddommen kan ikke de retningslinjene som kan utledes av denne dommen anses som noe annet enn en konkretisering av sktl. § 6-1 (1) og de må derfor kunne antas å gi veiledning i lignende tilfeller.

Med utgangspunkt i retningslinjen Forlanddommen oppstiller, vil forberedende analyser og strategiske vurderinger i forhold til muligheten for og lønnsomheten av å erverve en

---

<sup>12</sup> Ot.prp.nr 1 (1999-2000) s. 71

eller annen tomt samt oppføre et næringsbygg være direkte fradragberettiget. På dette tidspunktet vil ikke driftsmidlet i form av tomt og bygg være konkretisert i det hele tatt. Det samme må gjelde letekostnader for å finne en egnet tomt. Annerledes stiller det seg for kostnader i forbindelse med forhandlinger og kjøp av en konkret tomt. Her har skattyter rettet seg inn mot et bestemt driftsmiddel, og kostnadene må anses aktiveringspliktige. Dette må også gjelde selv om man er i en fase der man ikke er helt sikker på at man vil erverve den konkrete tomten. For kostnader til å finne egnede håndverkere eller arkitekt til oppføring av næringsbygget, vil det antakelig også foreligge aktiveringsplikt. Kostnadene vil i dette tilfelle være rettet mot og konkretisert i forhold til det bestemte næringsbygget som skal oppføres. Det samme gjelder offentlige avgifter som dokumentavgift som påløper direkte i forbindelse med kjøp av en tomt. Prosesskostnader dersom det oppstår tvist mellom kjøper og selger angående eksempelvis eiendomsretten til tomten vil rette seg mot erverv av et konkret driftsmiddel, og må derfor anses som aktiveringspliktig.

## **2.3 Fradrag ved avskrivninger?**

For de kostnadene som ikke kunne fradras direkte i kostnadsåret på grunn av at de kunne knyttes til erverv av tomt eller bygg, blir det spørsmål om verdiforringelse tomten og bygget kan utløse rett til fradrag. Fradrag for verdiforringelse vil da bli gitt via avskrivninger. Etter grunnbestemmelsen for fradrag i sktl. § 6-1 (1) kreves det, som gjennomgått ovenfor, ”oppofrelse av en fordel” for rett til fradrag. Verdiforringelse anses å oppfylle dette vilkåret da det vil medføre en reduksjon i formuesstillingen til skattyter.

Som en presisering av sktl. § 6-1 (1) fremgår det av sktl. § 6-10 (1) følgende:

*”Det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller eldre på betydelige driftsmidler, jf. §§ 14-30 flg.”*

Ut fra ordlyden foreligger det et årsakskrav for verdireduksjonen – driftsmidlet må utsettes for verdireduksjon enten på grunn av slitasje som gjør at driftsmidlet fysisk ikke holder seg som ny, eller som følge av at den teknologiske eller byggtekniske

utviklingen gjør driftsmidlet utidsmessig. Det kan imidlertid bemerkes at årsakskravet i sktl. § 6-10 (1) ikke nødvendigvis er avgjørende for å fastslå om fradrag rett foreligger da sktl. § 6-1 (1) ikke begrenser seg til et slikt bestemt årsakskrav. Også andre grunner til verdireduksjon kan gi krav på fradrag, men det er fastslått i blant annet Rt. 1920 s 884 ”Continental I” at verdiforringelse som følge av konjunktursvingninger ikke er en relevant grunn for å kreve fradrag.

Når det skal fastslås om et driftsmiddel undergis verdireduksjon som følge av slit, elde eller annen relevant grunn, kan det spørres om det kreves at det må påvises verdireduksjon på driftsmidlet hvert år, eller om det er tilstrekkelig at driftsmidlet over en periode utsettes for en verdireduksjon. Problemstillingen var oppe i Continental I, der det var spørsmål om det kunne gis fradrag for avskrivning på en hotelleiendom selv om det ikke var påvist verdireduksjon det aktuelle året. Høyesterett uttalte at fradrag rett for avskrivninger ”tar alene hensyn til de varige egenskaper og værdiforhold og tilsier derfor en årlig anvendelse av fradrag uten henysn til op- eller nedadgående konjunktursvingninger.”<sup>13</sup> Det tas altså utgangspunkt i om gjenstanden over tid utsettes for verdireduksjon som følge av slit eller elde.

Etter sktl. § 6-1 (1) kan det utledes et supplerende vilkår til at gjenstanden objektivt sett må utsettes for en verdireduksjon. For at vilkåret om ”oppofrelse av en fordel” i sktl. § 6-1 (1) skal være oppfylt, må det i tillegg stilles et subjektivt krav om at skattyter har risikoen for verdireduksjonen. Dersom skattyter har inngått en avtale som innebærer at han selv ikke bærer kostnadene verdireduksjonen medfører, vil det heller ikke foreligge ”oppofrelse”. Et illustrerende eksempel er de tilfellene der skattyter har sikret seg en salgsopsjon som gir skattyter rett til å selge gjenstanden for opprinnelig eller tilnærmet lik kostpris. I disse tilfellene vil ikke skattyter oppfylle kravet til oppofrelse, og fradrag for avskrivninger kan ikke gis. Dette synspunktet er lagt til grunn i rettspraksis<sup>14</sup>. Ved næringsbygg som i denne oppgaven ikke er ment for videresalg, vil imidlertid skattyter

---

<sup>13</sup> Rt. 1920 s 884 (s 887)

<sup>14</sup> Jf. eksempelvis Rt 1996 s 1296, ”Libæk” og Rt 1996 s 1270, ”Nopec” der det i begge tilfeller forelå en salgsopsjon for skattyter i forbindelse med skip. Salgsopsjonen ga skattyter rett til vederlag ved salg av skipet som var tilnærmet lik kjøpesummen skattyter i utgangspunktet betalte og rett til avskrivning ble derfor avslått. I ”Libæk” uttalte høyesterett i den forbindelse at avskrivningsretten er ”begrunnet i at eieren har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon gjennom dets anvendelse til inntektsservelse” (s. 1264).



som regel ha risikoen for verdireduksjon og problemstillingen er derfor ikke særlig aktuell.

Sktl. § 6-10 krever videre for avskrivning at det er tale om et ”betydelig driftsmiddel” og henviser til sktl. §§ 14-30 flg., der dette vilkåret er nærmere konkretisert. Sktl. §§ 14-40 flg., gir i utgangspunktet kun nærmere regler for hvordan avskrivningen skal gjennomføres, men det fremgår av sktl. § 14-40 (1) a, at det er kun ”varige og betydelige driftsmidler” som kan avskrives etter disse reglene. Det kan kort slås fast at et driftsmiddel forutsetter et objekt som er tilknyttet inntektsgivende virksomhet. Det fremgår videre av lovteksten at som varig anses et driftsmiddel når det ”ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år.” Videre er et driftsmiddel betydelig ”når kostpris er over 15.000 kroner eller høyere”.<sup>15</sup>

Oppsummeringsvis må det altså for fradrag for avskrivning være et varig og betydelig driftsmiddel som over tid utsettes for verdireduksjon som følge av slit, elde eller lignende og skattyter må ha risikoen for denne verdireduksjonen.

Det kan slås kort fast at tomt og næringsbygg må anses som varige og betydelige driftsmidler. Det er lagt til grunn i denne oppgaven at næringsbygget har tilknytning til inntektsgivende virksomhet og varighets- og betydelighetskravet må også normalt være oppfylt. Videre må det fastslås om tomtgrunn og selve bygget oppfyller kravet til verdiforringelse som følge av slit, elde eller lignende.

Tomtegrunnen kan vanskelig sies å bli utsatt for verdiforringelse over tid som følge av slitasje eller på noen måte bli eldet. At prisen på tomtgrunnen eventuelt reduseres på grunn av markedsmessige verdisvingninger gir, som tidligere lagt til grunn, ikke rett til

---

<sup>15</sup> Det kan bemerkes at ut fra ordlyden må driftsmiddelet både være betydelig og varig. Dersom ett eller begge disse vilkårene ikke er oppfylt, blir imidlertid konsekvensen, jf. sktl. § 14-40 (2), at kostnadene kan fradragføres direkte i anskaffelsesåret. Dette i motsetning til de andre vilkårene for avskrivning som er gjennomgått ovenfor der konsekvensen av at vilkårene ikke er oppfylt, er at skattyter ikke får fradrag for kostnaden før ved gevinst- eller tapsoppgjør. Sktl § 14-40 (2), er i realiteten et unntak fra den generelle hovedregelen for aktiveringsplikt som er utledet av sktl § 6-1 da en kostnad til et ikke-varig eller ikke-betydelig driftsmiddel godt kan ha betydning for inntektsskapning utover inntektsåret og oppfyller dermed ikke kravet om ”oppoffrelse”.

fradrag for avskrivninger. I praksis er det imidlertid antatt at asfaltering av vei og parkeringsplass utsettes for verdireduksjon som følge av slit eller elde.<sup>16</sup> Det samme er lagt til grunn i Lignings-ABC, som uttaler at ”Førstegangs asfaltering av vei skal aktiveres, og kan tilføres saldo for avskrivning når veien er anlagt hovedsakelig i forbindelse med økonomisk aktivitet.”<sup>17</sup>

Selve næringsbygget, som i denne oppgaven er avgrenset mot boligeiendommer, oppfyller vilkårene for avskrivning. Næringsbygget vil både kunne utsettes for slitasje og bli utidsmessig. Selve næringsbygget kan dermed avskrives – forutsatt at skattyter bærer risikoen for verdiforringelsen.

At man kan få fradrag for avskrivninger for selve bygget, men ikke tomtegrunnen, følger også forutsetningsvis av sktl. §§ 14-40 flg. Reglene gir anvisning på et saldoavskrivningssystem der driftsmidler inndeles i forskjellige saldogrupper, jf. sktl. § 14-41 (1). I oppramsingen av de forskjellige saldogrupper i sktl. § 14-41 (1), forutsettes det at vilkåret om verdireduksjon på grunn av slit eller elde, jf. sktl. § 6-10, jf. sktl. § 6-1, for de nevnte driftsmidlene er oppfylt – altså at gjenstandene er avskrivbare. Selve næringsbygget omfattes av denne oppramsingen, jf. sktl. § 14-41 (1) bokstav h, i og j. Videre omfattes asfaltering av saldogruppe h. Derimot er ikke tomtegrunnen inkludert. Dette fremgår også av forarbeidene til skattereformen i 1992 der det i forbindelse med kjøp av fast eiendom uttales at for saldogruppene som omfatter bygg ”må, som i dag, tomteverdien skilles ut fra resten av vederlaget, slik at kjøper ikke kan avskrive på et grunnlag som inkluderer tomteverdien.”<sup>18</sup>

Konsekvensen av dette er at den aktiverte kostprisen til selve bygget avskrives etter saldoavskrivningsreglene i sktl. §§ 14-30 flg. Den aktiverte kostprisen til tomten vil ikke kunne komme til fradrag senere under eiertiden, men først ved gevinst- eller

---

<sup>16</sup> I en dom avsagt av Nord-Hedmark herredsrett inntatt i Utv. 1966 s 334 ble asfaltering av vei som ble benyttet til jordbruksmaskiner og lastebiler ansett å være avskrivbar da retten mente at asfalten ble utsatt for verdiforringelse som følge av slit eller elde. Samme standpunkt ble lagt til grunn i en uttalelse fra Riksskattestyret inntatt i Utv. 1970 s 515 der det ble tatt stilling til om asfalteringen av en parkeringsplass måtte anses avskrivbar.

<sup>17</sup> Lignings-ABC (s 323)

<sup>18</sup> Ot.prp.nr 35 (1990-1991), s 114

tapsoppgjør ved realisasjon. Det må derfor fastslås hvilke kostnader som skal allokere til kostprisen til henholdsvis bygget og tomten.

Skatteloven gir ingen anvisning på hvordan kostnader skal fordeles mellom tomt og bygning og det foreligger ingen rettsavgjørelse som gir direkte føringer på hvordan spørsmålet må løses. Det avgjørende må imidlertid sies å være om kostnaden har nærmest tilknytning til tomten eller til bygget.

Klart nok må det være at kjøpesummen for tomten inngår i kostprisen til tomten og at alle kostnader som påløper ved selve reisingen av bygget, må inngå i kostprisen til bygget. Litt mer usikkert er det for kostnader til arbeider på grunnen som er nødvendige for å kunne oppføre bygget.

Lignings-ABC legger til grunn at ”kostnader som har direkte tilknytning til bygningen og faste tekniske installasjoner i denne, aktiveres på saldo for henholdsvis bygningen og saldogruppe j. Kostnader til andre grunnarbeider som har varig verdi, må henføres til grunnens kostpris og aktiveres uten avskrivning”.<sup>19</sup> Med dette utgangspunktet legges det til grunn at kun ”kostnader på grunnen innenfor den del av grunnen som dekkes av bygningen”, kan inngå i kostprisen til bygget.<sup>20</sup> Altså vil alle kostnader til arbeider med grunnen før man kan begynne å bygge i høyden, anses å falle inn under kostprisen til bygget dersom arbeidene gjøres på den delen av grunnen som bygget skal stå. Er arbeidene utenfor denne delen av grunnen, må kostnadene allokere til kostprisen for tomten.

---

<sup>19</sup> Lignings-ABC s 326

<sup>20</sup> L.c

## **2.4 Nærmere om fradrag for avskrivning gjennom saldoavskrivningssystemet**

### **2.4.1 Generelt om gjennomføringen av fradragene som gis ved saldoavskrivningssystemet**

Sktl. §§ 14-40 flg. gir nærmere anvisning på hvordan man skal beregne avskrivninger for saldogjenstandene og får dermed betydning for hvilket tidspunkt man vil få fradraget. I henhold til sktl. § 14-41 (1) skal kostprisen inndeles i saldogrupper etter type gjenstand. Denne inndelingen i saldogrupper har direkte relevans for størrelsen på avskrivningene da det tilknyttet hver saldogruppe er satt en saldoavskrivningssats som skal gjenspeile den årlige verdireduksjonen for den type driftsmidler som inngår i saldogruppen, jf. sktl. § 14-43 (1).

Som tidligere fastslått er det kun kostprisen til selve næringsbygget som kan avskrives. Det må derfor fastslås hvilken saldogruppe kostprisen skal allokere inn under. De aktuelle saldogrupper for selve næringsbygget vil være sktl. § 14-41 (1), bokstav h, som omfatter ”bygg og anlegg, hoteller, losjitus, bevertningssteder mv.” og sktl. § 14-41, (1), bokstav i, der ”forretningsbygg” skal allokere. Avskrivningssatsen for disse to saldogruppene er satt til 4 % for saldogruppe h og 2 % for saldogruppe i, jf. sktl. § 14-43 (1).

Ved en regelendring med virkning fra og med inntektsåret 2009 ble det skilt ut en ny saldogruppe, jf. sktl. § 14-41 (1), bokstav j, som har relevans for avskrivning av næringsbygg.<sup>21</sup> Denne omfatter ”fast teknisk installasjon i bygninger” og medfører at mens kostprisen til denne type tekniske installasjoner tidligere inngikk i saldoavskrivning sammen med kostprisen for bygget, skal de nå avskrives for seg selv med en saldoavskrivningssats lik 10 %, jf. sktl. § 14-43 (1). Begrunnelsen for regelendringen retter seg mot senere utskiftninger av faste tekniske installasjoner i bygninger og ikke anskaffelsen av disse ved oppføring av et bygg.<sup>22</sup> Nærmere bemerkninger til regelendringen og begrunnelsen for denne vil derfor bli gjennomgått

---

<sup>21</sup> Endringslov av 12. desember 2008 nr. 99

<sup>22</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s 99-103

senere i fremstillingen der det har størst relevans. Det kan imidlertid kort bemerkes at konsekvensen av regelendringen for kostnader ved anskaffelsen av et næringsbygg, er at man får en høyere avskrivningssats enn tidligere for deler av kostnadene til bygget.

Som det fremgår av det ovennevnte er det stor variasjon på avskrivningssatsene på de relevante saldogruppene for et næringsbygg, og det vil derfor være av betydning for tidspunktet for fradrag å fastslå hvilke formuesobjekter som inngår inn under hvilken saldogruppe.

#### **2.4.2 Saldogruppe h, ”bygg og anlegg, hoteller, losjibus, bevertningssteder mv. ” og saldogruppe i, ”forretningsbygg”**

Selve bygningskroppen må plasseres inn under saldogruppe h eller i og det må derfor slås fast det nærmere innholdet i og grensen mellom disse to saldogruppene.

For det som må anses som hoteller, losjibus og bevertningssteder, følger det klart av ordlyden at dette omfattes av saldogruppe h. Imidlertid er det for andre bygg liten veiledning å hente fra ordlyden i sktl. § 14-41 (1), bokstav h og i, for hva som omfattes av de to saldogruppene og hvordan grensen mellom de to gruppene må trekkes. ”Bygg og anlegg” er et helt åpent begrep og kan forstås som alle typer avskrivbare bygg. ”Forretningsbygg” må også sies å omfatte alle typer bygg der det drives en eller annen form for virksomhet.

Skillet i avskrivningsreglene mellom forretningsbygg og andre bygg og anlegg går imidlertid langt tilbake i tid. Dette fremgår blant annet av lov av 22. februar 1921 nr. 1 som innførte avskrivning av overpris. Forretningseiendommer ble her skilt ut i en egen gruppe som et unntak fra avskrivningsadgangen. Av forarbeidene fremgår det at unntaket gjelder ”kontorbygninger og andre almindelige forretningseiendomme.”<sup>23</sup> Videre presiseres det at industrianlegg ikke var omfattet av unntaket. Dette skillet mellom bygg ble opprettholdt da saldoavskrivningsreglene ble innført ved lov av 29. mai 1981 nr 29. Før skattereformen i 1992, var bygninger delt inn i saldogruppe for ”alminnelige forretningsbygg som nyttes til kontorer, butikker o.l”, jf. sktl. av 1911 §

---

<sup>23</sup> Dok nr 29 (1920) tilknyttet Ot.prp.nr. 38(1920)

44 A-2 h og ”Bygg og anlegg”, jf. sktl. av 1911 § 44 A-2 g. Ved skattereformen i 1992 ble saldogruppen for forretningsbygg nedkortet til kun å hete ”forretningsbygg”. I følge forarbeidene ser det imidlertid ikke ut til at det materielle innholdet i disse saldogruppene var ment endret.<sup>24</sup>

Ut fra dette ser det altså ut til at bygg som typisk benyttes til industri og produksjon omfattes av saldogruppe h for ”bygg og anlegg”, mens bygg der det typisk drives kontorvirksomhet, butikkvirksomhet og annen forretningsvirksomhet uten innslag av industri og produksjon, omfattes av saldogruppe i for ”forretningsbygg”. Dette er i samsvar med hva Høyesterett kom frem til i Rt. 2005 s 43 hvor ble tatt stilling til denne grensen mellom saldogruppene. Det var her spørsmål om klassifiseringen av et næringsbygg som var utleid til flere typer virksomheter. Det måtte fastslås om virksomhetene falt inn under ”forretningsbygg” eller ”bygg og anlegg”. Med utgangspunkt i forhistorien til avskrivningsreglene og utviklingen av gruppebegrepene for avskrivning kommer Høyesterett frem til at saldogruppen ”bygg og anlegg” skal ”defineres med utgangspunkt i produksjons- og anleggsvirksomhet.” Saldogruppen ”forretningsbygg” omfatter på den annen side ”bygg der det utføres alminnelig kontorvirksomhet, salgsvirksomhet og tjenesteyting”<sup>25</sup>. Ut fra dette ble det slått fast at de omtvistede virksomhetene i bygget, herunder helsestudio og undervisningsvirksomhet, måtte omfattes av saldogruppen for ”forretningsbygg”.

Altså vil et næringsbygg der det drives for eksempel kontorvirksomhet, salgsvirksomhet uten produksjon, barnehage, skole, sykehus og andre former for servicevirksomhet foruten overnattings- og serveringsvirksomhet, måtte inngå i saldogruppe i for ”forretningsbygg”. Derimot vil det der det foregår en produksjons- eller industrivirksomhet, som for eksempel støperivirksomhet, meierivirksomhet eller trelastvirksomhet, måtte allokere til saldogruppe h for ”bygg og anlegg”.

---

<sup>24</sup> Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s 111-112

<sup>25</sup> Rt. 2005 s 435 (avsnitt 44)

### **2.4.3 Saldogruppe j, ”faste tekniske installasjoner bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l”**

For et næringsbygg må det også fastslås hvilke deler av bygget som inngår i saldogruppe j for ”faste tekniske installasjoner”. Inntil utskillelsen av saldogruppe j ved regelendringen i 2009 har det ikke vært nødvendig å trekke et skille mellom tekniske installasjoner og selve bygningskroppen da tekniske installasjoner ble avskrevet sammen med bygget, jf tidligere sktl. § 14-41 (3). Imidlertid krever regelendringen at det nå foretas en grensegang mellom hva som skal allokere i saldogruppe for ”faste tekniske installasjoner”, og hva som skal avskrives sammen med selve bygget i saldogruppe h eller i.

Ordlyden i sktl. § 14-41 (1), bokstav j, gir en god veiledning i forhold hva som må omfattes av saldogruppen og dermed avgrensningen mot selve bygningskroppen. ”Fast teknisk installasjon” må forstås som deler i et bygg som er av teknisk, mekanisk eller elektrisk karakter. Denne forståelsen bekreftes av ordlydens oppramsing av hva som må anses som tekniske installasjoner: ”herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l”. Oppramsingen er imidlertid ikke uttømmende, jf. ”o.l”. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår det at med tilføyselsen ”og lignende” omfattes også andre lignende tekniske eller elektriske anlegg”.<sup>26</sup> Dette må bety at også andre anlegg av samme karakter omfattes, som for eksempel brannanlegg, ventilasjonsanlegg og tele- og dataanlegg. Videre må dette medføre at selve heissjaktene og ventilasjonskanaler til et ventilasjonsanlegg må allokere til saldogruppe h eller i, mens de tekniske delene av heisen og ventilasjonsanlegget, tilhører saldogruppe j.

Det kan kort bemerkes at det for bygg som inneholder faste tekniske installasjoner og som er skattemessig aktivert før 31. desember 2008, gir forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (”fsfin”) § 14-41-1 en overgangsregel for fordeling på saldogruppe j og saldogruppe h eller i. Forutsatt at de faste tekniske installasjonene ikke er ”helt ubetydelige”, skal 40 % av saldoverdien til

---

<sup>26</sup> Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s 101

bygget henføres til saldogruppe j.<sup>27</sup> For bygg som skattemessig aktiveres etter 31. desember 2008 skal fordelingen skje etter faktisk kostpris på henholdsvis saldogruppe j og saldogruppe h eller i.

For å fastslå innholdet i saldogruppe j, må det videre trekkes en grense mellom hva som omfattes av ”faste tekniske installasjoner” på den ene siden og hva som må anses som ”maskiner” i saldogruppe d og ”anlegg” i saldogruppe h, på den andre siden.

Ordlyden i sktl § 14-41 (1), bokstav j, ”faste tekniske installasjoner i bygninger” trekker i retning av at tekniske installasjoner som er permanente og integrerte i bygningen, skal omfattes av saldogruppe j, mens det som må anses som mer selvstendige tekniske installasjoner uten å være integrert i bygget, faller utenfor. I samme retning trekker eksemplifiseringen i lovteksten. De tekniske installasjonene som ramses opp er alle integrerte i bygget og må sies være en funksjon til bygget som sådan.

Samme forståelse av hva som omfattes av ”faste tekniske installasjoner i bygninger” legges til grunn i forarbeidene til bestemmelsen der det fremgår at ”ulike tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg” omfattes ikke av saldogruppe j.<sup>28</sup> Videre bemerkes det i forarbeidene at ”driftsmiddel som er installert i bygningen hovedsaklig av hensyn til produksjon av varer og tjenester i den aktuelle virksomheten, skal normalt ikke anses som faste tekniske installasjoner i bygg.”<sup>29</sup>

Skillet mellom faste tekniske installasjoner i bygg og det som må anses som egne anlegg eller maskiner, måtte også trekkes før regelendringen i 2009, da faste tekniske installasjoner ble ansett som en del av bygget. Det er ingenting som antyder at regelendringen medfører noen forskyvning av hva som omfattes av faste tekniske installasjoner sammenlignet med tidligere. Finansdepartementet legger derimot til grunn

---

<sup>27</sup> En uttalelse fra Skattedirektoratet 21. april 2010 forklarer nærmere hva som ligger i at de faste tekniske installasjonene er ”helt ubetydelige”. Det ble her slått fast at vurderingen måtte bli konkret i hvert tilfelle. Videre uttales det at ”etter direktoratets vurdering vil de faste tekniske installasjonene normalt måtte anses som helt ubetydelige i tilfeller hvor et bygg bare inneholder installasjoner i form av strøm og lys.”

<sup>28</sup> Ot.ptp.nr. 1 (2008-2009)

<sup>29</sup> L.c



i forarbeidene at eksemplifiseringen i loven samt ”praksis som knytter seg til grensedragningen mellom faste tekniske installasjoner og maskiner (saldogruppe d) antas å gi veiledning om hva som skal regnes som fast installasjon i bygg.”<sup>30</sup> En avgjørelse av lagmannsretten i Utv. 2009 s 1158 fra før regelendringen må derfor antas å være veiledende. Saken omhandlet problemstillingen om et kjøle- og fryseanlegg i en dagligvareforretning skulle anses som maskin og henføres til saldogruppe d, eller om det skulle anses som fast teknisk installasjon og avskrives sammen med bygget etter saldogruppe i.

Lagmannsretten legger her til grunn Finansdepartementets beskrivelse av dagjeldende rett i Ot.prp nr. 1 (2008-2009) der det sies at faste tekniske installasjoner er en ”integrt del av bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning”. Ut fra dette foretar lagmannsretten en konkret vurdering ved en henvisning til tingrettens dom. Det ble der lagt vekt på at kjøle- og fryseanlegget ikke var fastmontert til bygningens vegger, tak eller gulv og at fryse og kjøleelementene kunne lett demonteres og fjernes. Kjøle- og fryseanlegget kunne derfor ikke anses som integrt del av bygget. Videre ble de understreket at installasjonen kun tjener ”dagens aktuelle virksomhet i lokalene” og ut fra dette ble det konkludert med at kjøle- og fryseanlegget ikke kunne anses som en ”fast teknisk installasjon”.<sup>31</sup>

Det må altså foretas en konkret vurdering for å fastslå om installasjonen inngår i saldogruppe j. Ved vurderingen må det vektlegges om installasjonen er integrt i bygningen, samt om den tjener til byggets brukelighet som bygning, eller om den fungerer til virksomheten som drives i bygget. Eksempelvis medfører dette at en elektrisk carport til et garasjeanlegg i bygget, må anses å falle inn under saldogruppe j. Dette må anses å være en integrt teknisk installasjon som tjener til byggets brukelighet som bygning. Annerledes stiller det seg for eksempelvis spesialbygde sluser som er tekniske installasjoner som sikrer samme temperatur ved omlasting fra transport til bygg. Disse kan demonteres og fungerer til virksomheten som drives, og ikke selve bygget. Samme resultat blir det antakeligvis dersom en virksomhet krever et spesielt

---

<sup>30</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) s 101

<sup>31</sup> Utv.2009 s 1158 (s 1161)

strømopplegg for anvendelse av de konkrete produksjonsmaskinene de benytter. Dette er hovedsaklig installert av hensyn til den konkrete virksomheten i bygget og må falle utenfor saldogruppe j.

## **2.5 Særlig om kostnader til offentlige pålegg om infrastrukturtiltak**

### **2.5.1 Generelt**

Når en skattyter skal oppføre et næringsbygg hender det at kommunen setter offentlig pålegg om å utarbeide eller utbedre infrastruktur som vilkår for at skattyter skal få bygge. Spørsmålet blir i disse tilfellene hvordan disse kostnadene skal behandles skattemessig.

Dersom de offentlig pålagte arbeidene skal utføres på skattyters eiendom, blir situasjonen den at kostnadene må anses som en investering i et varig driftsmiddel og kostnadene blir aktiveringspliktige og inngår i kostprisen til driftsmidlet. At investeringen er skjedd som en følge av et offentlig pålegg endrer ikke dette og oppofrelsesvilkåret i sktl. § 6-1 (1) vil i disse tilfellene ikke være oppfylt. Videre blir det spørsmål om kostnadene kan komme til fradrag ved avskrivninger. Dette forutsetter at sktl. § 6-10, jf. § 6-1 er oppfylt og vil variere med hensyn til hva slags pålagt infrastrukturarbeider det er snakk om. Eksempelvis kan veier vanskelig sies å reduseres ved slit eller elde foruten det som kan opprettholdes ved vedlikehold. Dette er lagt til grunn forutsetningsvis i en tingrettsdom inntatt i Utv. 2005 s 436 der det var spørsmål om det eventuelt ble et annet resultat for anleggsveier. Samme resultat følger av Lignings-ABC<sup>32</sup>. Som tidligere nevnt er det derimot antatt i praksis at førstegangs asfaltering av en vei eller en parkeringsplass, kan avskrives.<sup>33</sup>

Imidlertid hender det at skattyter plikter å stå for finansiering av infrastruktur på annen manns eiendom og at dette ved ferdigstillelse skal overføres vederlagsfritt til kommunen. Spørsmålet blir her først om det foreligger direkte fradragsrett for disse kostnadene eller om de er aktiveringspliktige.

---

<sup>32</sup> Lignings-ABC (s 328)

<sup>33</sup> Jf. note 16

### 2.5.2 Direkte fradrag eller aktiveringsplikt?

For direkte fradrag etter sktl. § 6-1 kreves det ”oppofrelse av en fordel” – altså at skattyter ikke mottar vederlag for kostnaden. På den ene siden kan det sies at det ikke foreligger noe direkte vederlag for skattyter i disse tilfellene. Utbetalingene resulterer i infrastrukturtiltak som skal overføres til kommunens eiendom ved ferdigstillelse. Skattyter sitter altså ikke igjen med noe av det han har båret kostnadene for. På den annen side får imidlertid skattyter vederlag i form av byggetillatelse. Ved at de offentlige påleggene er en forutsetning for å bygge ut tomten, må kostnadene til disse behandles på samme måte som andre investeringskostnader med den konsekvens at kostnadene er aktiveringspliktige. Den skattemessige behandlingen av andre offentlige avgifter som påløper ved erverv av et driftsmiddel, trekker i samme retning. Eksempelvis er det lagt til grunn tidligere i oppgaven at kostnader til dokumentavgift må anses som aktiveringspliktige da de helt klart har tilknytning til det ervervede driftsmidlet.

At kostnader til denne type infrastrukturtiltak må anses som aktiveringspliktige støttes av to bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet, som tar stilling til nettopp denne problemstillingen. I den første uttalelsen, avgitt 2. juni 2008, var innsenders fremstilling av faktum at X skulle bygge ut sin egen tomt til industriområde med bygg for utleie.<sup>34</sup> Som vilkår for utbyggingen ble X pålagt å stå for utbedring og utbygging av en del infrastruktur knyttet til den tomten X eier samt knyttet til annen manns eiendom. Med hensyn til infrastrukturarbeidene på annen manns eiendom, skulle disse ved ferdigstillelse overføres vederlagsfritt til kommunen og det var kostnadene som relaterte seg til dette Skattedirektoratet skulle ta stilling til.

I den neste bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet, avgitt 26. januar 2009, var faktum tilnærmet likt.<sup>35</sup> Det var her spørsmål om den skattemessige behandlingen av kostnader til infrastrukturtiltak som X ved utbygging av en tomt til industriområde ville forpliktet å bære. Kostnadene til infrastrukturtiltakene det ble tatt stilling til var

---

<sup>34</sup> BFU 41/08

<sup>35</sup> BFU 01/09

her også utenfor X sin tomt grunn og eiendomsretten til de aktuelle tiltakene skulle ved ferdigstillelse vederlagsfritt overføres til kommunen og eier av strømnnett.

Skattedirektoratet kom i begge tilfellene frem til at det ikke forelå rett til direkte fradrag da oppofrelsesvilkåret i sktl. § 6-1 ikke var oppfylt. Det ble i den sammenheng presisert at oppfyllelse av de aktuelle pålegg er en nødvendig forutsetning for å oppnå tillatelse til å utnytte tomten til sitt virksomhetsformål og må av den grunn ”anses som en del av investeringen i varig driftsmiddel”.<sup>36</sup> Samme løsning fremgår av Lignings-ABC som omtaler direkte den skattemessige behandlingen av kostnader til offentlige pålegg om utbedring eller utbygging av infrastruktur på annens grunn. Det sies der uten nærmere begrunnelse at ”kostnader til slike arbeider skal aktiveres”.<sup>37</sup>

Ut fra dette må kostnader til de infrastrukturtiltakene det her er snakk om anses som aktiveringspliktige.

### **2.5.3 Aktiveres på tomt eller bygg?**

Videre oppstår det spørsmål om hvordan de aktiverte kostnadene skal behandles skattemessig. Skattyter kan ikke aktivere kostnadene på de infrastrukturtiltakene utbetalingen direkte gikk til da disse ikke er skattyters eiendom. Kostnadene har imidlertid påløpt som en følge av utbygging av en tomt. Spørsmålet blir derfor om disse kostnadene må aktiveres på bygget eller tomten. Dersom de skal aktiveres sammen med bygget, betyr det at kostnadene inngår i kostprisen til bygget og avskrives sammen med dette. Annerledes blir det dersom kostnadene må aktiveres på tomten. Kostnadene kan da ikke avskrives og vil først komme til fradrag ved realisasjon.

Skatteloven gir som tidligere nevnt ingen direkte anvisning på hvordan kostnader skal fordeles mellom tomt og bygning, og det foreligger ingen rettsavgjørelse som gir direkte føringer på hvordan spørsmålet må løses. Det avgjørende må imidlertid sies å være om kostnaden har nærmest tilknytning til tomten eller til bygget. Altså må det tas stilling til om kostnader til offentlige pålegg om utarbeidelse av infrastruktur har

---

<sup>36</sup> BFU 41/08 s 2

<sup>37</sup> Lignings-ABC s 326

nærmest tilknytning til selve bygget eller om kostnadene har nærmest tilknytning til grunnen.

Lignings-ABC legger til grunn at denne type kostnader skal aktiveres på tomtegrunnen. Samme standpunkt kom Skattedirektoratet frem til i de to ovennevnte bindende forhåndsuttalelsene. Det er kun den sist avgitte forhåndsuttalelsen som begrunner standpunktet.<sup>38</sup> Her ble det tatt utgangspunkt i en uttalelse nevnt ovenfor i Lignings-ABC som sier angående generell tilordning av kostnader til henholdsvis bygg og tomt, at ”kostnader som har direkte tilknytning til bygningen og faste tekniske installasjoner i denne, aktiveres på saldo for henholdsvis bygningen og saldogruppe j.”, mens kostnader til andre grunnarbeider, som ikke har den tilstrekkelige tilknytningen, må aktiveres på tomten.<sup>39</sup> Direktoratet viste videre til de konkrete infrastrukturtiltak som var pålagt skattyter, for så å slå fast at kostnadene til disse ikke kunne sies å ha direkte tilknytning til bygget. Kostnadene måtte derfor aktiveres på tomten.

Etter min mening kan det reises innvendinger mot konklusjonen Skattedirektoratet og Lignings-ABC anviser. Utgangspunktet Skattedirektoratet tar i Lignings-ABC sin uttalelse angående tilordning av kostnader til henholdsvis bygg og tomt, kan ikke anses å være direkte overførbare til denne problemstillingen da det her ikke er snakk om kostnader til arbeider på skattyters eiendom. De konkrete infrastrukturtiltakene som er pålagt har verken tilknytning til bygget eller grunnen. På den annen side er kostnadene til infrastrukturtiltak satt som vilkår for å få bygge. Som lagt til grunn i drøftelsen ovenfor får man for kostnadene en motytelse i form av en byggetillatelse. I realiteten er altså dette etter min mening kostnader til en byggetillatelse og spørsmålet blir da mer konkret om en byggetillatelse har nærmest tilknytning til tomten eller bygget. En byggetillatelse er en forutsetning for å bygge et bygg og kostnadene til å få en byggetillatelse kan derfor av gode grunner anses som å ha nærmest tilknytning til bygget og ikke tomten.

---

<sup>38</sup> BFU 01/09

<sup>39</sup> Lignings-ABC s 326

Det usikkert hvor stor rettskildemessig vekt en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet generelt har. Zimmer antar at de ikke kan tillegges større vekt enn administrative uttalelser ellers, og viser til at andre administrative uttalelser i flere dommer ikke har blitt fulgt av Høyesterett. Det samme gjelder uttalelser i Lignings-ABC, og Zimmer antyder at i den grad Lignings-ABC tar stilling til tvilsomme spørsmål, må den brukes med forsiktighet<sup>40</sup>. Imidlertid er uttalelsen i Lignings-ABC og Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse de eneste rettskildene som gir veiledning vedrørende dette spørsmålet og gjeldende rett må sies å være i samsvar med den løsning som fremkommer der.

### **3 Kostnader påløpt under eiertiden av et næringsbygg**

#### **3.1 Generelt**

I den tiden skattyter eier et næringsbygg påløper det diverse kostnader tilknyttet bygget som for eksempel løpende vedlikehold, forsikringer, rehabilitering, kommunale avgifter, strøm, renovasjon, etc. Denne delen av oppgaven behandler spørsmålet om hvilket tidspunkt det oppstår fradrag rett for denne type kostnader. Jeg vil først ta for meg om det foreligger direkte fradagsrett eller aktiveringsplikt for påløpte kostnader under eiertiden av et næringsbygg generelt. Deretter vil jeg behandle dette skillet særskilt for kostnader under eiertiden som er tilknyttet faste tekniske installasjoner, da det er i forhold til dette spørsmålet den tidligere nevnte regelendringen, om utskillelse av faste tekniske installasjoner i en egen saldogruppe, får sin mest markante betydning. Videre vil jeg se nærmere på begrunnelsen for denne regelendringen, som retter seg mot nettopp skillet mellom direkte fradrag og aktiveringsplikt. Til slutt vil jeg ta for meg spørsmålet om det foreligger rett til avskrivningsfradrag for de aktiveringspliktige kostnadene.

---

<sup>40</sup> Zimmer, Frederik "Lærebok i skatterett" (5. utgave) s 54-56

## **3.2 Direkte fradragsrett eller aktiveringsplikt?**

### **3.2.1 Innledning**

På samme måte som for kostnader tilknyttet oppføringen av et næringsbygg, må det etter hovedregelen for fradrag i sktl. § 6-1 (1) foreligge ”oppofrelse av en fordel” i det året skattyter pådro seg kostnaden, for å kunne fradragsføre denne direkte. Skattyter kan ikke ha fått noe vederlag for kostnaden som har betydning for inntektsskapning utover kostnadsåret. Dermed vil kostnader til løpende drift av næringsbygget som for eksempel kommunale avgifter, strøm, renovasjon, etc., være direkte fradragsberettiget. Kostnader som må anses som investeringer i næringsbygget får derimot verdi for inntektsskapning også i senere år, og blir derfor aktiveringspliktige. Denne type kostnader vil uansett ikke være direkte fradragsberettiget da de retter seg mot sikring av inntektskilden og ikke inntektsservervelse som kreves etter tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1).

Et praktisk viktig skille går her mellom det som på den ene siden må anses som vedlikeholdskostnader, og på den andre siden kostnader til påkostning og nyanskaffelser. Kostnader til vedlikehold på et næringsbygg refererer seg til verdiforringelse som allerede har skjedd – til inntektsskapning i tidligere år. Kravet til oppofrelse etter sktl. § 6-1 (1) er derfor oppfylt og kostnaden kan fradragsføres direkte. Retten til direkte fradrag for vedlikeholdskostnader på driftsmidler følger også av sktl. § 6-11 som presiserer hovedregelen for fradrag i sktl. § 6-1 (1). Det kan bemerkes at det ikke er selve verdiforringelsen som gir fradragsrett for vedlikehold, men kostnadene til utbedring av denne. Imidlertid er det ikke mulig å utbedre all verdiforringelse på et objekt med kun vedlikehold. For den verdireduksjon som ikke kan utbedres ved vedlikehold, får man fradrag i form av avskrivninger. Fradrag for avskrivninger ses altså i sammenheng med fradrag for vedlikeholdskostnader og avskrivningssatsene er fastsatt etter driftsmidlets brukstid ved normalt vedlikehold.

At det ikke er selve verdireduksjonen, men kostnadene til å utbedre dette, som gir fradragsrett for vedlikehold, tilsier at kostnaden må være pådratt for at fradragsretten skal oppstå. Det er ikke tilstrekkelig at det foreligger et vedlikeholdsbehov.

Kostnader til nyanskaffelser innebærer ingen ”oppofrelse av en fordel”, men får derimot verdi for inntektskapningen utover det året man har kostnaden. Det samme gjelder kostnader til påkostninger som må anses som en investering i næringsbygget og begge typer kostnader er derfor aktiveringspliktige.

Jeg vil i det følgende først ta nærmere for meg hva som omfattes av vedlikeholdsbegrepet i skatteretten. Videre vil jeg se på grensen mellom vedlikeholdskostnader og kostnader til påkostning eller nyanskaffelse med henblikk på et næringsbygg. Endelig vil jeg særskilt ta for meg hvordan disse problemstillingene gjør seg gjeldende for kostnader til faste tekniske installasjoner i næringsbygg samt knytte noen bemerkninger til regelendringen og begrunnelsen for denne.

### **3.2.2 Vedlikeholdsbegrepet**

Sktl. § 6-11, 1. punktum, bestemmer at det gis direkte fradrag for;

*”kostnad til vedlikehold og forsikring av hus samt lignende kostnad for skip, fiskebåt og annet driftsmiddel”.*

Etter ordlyden kan ”kostnad til vedlikehold” forstås som kostnader til å holde en formuesgjenstand i samme stand som den tidligere har vært i. Samme forståelse av bestemmelsen kan legges til grunn dersom man ser sktl. § 6-11 i lys av grunnhjemmelen for fradrag i sktl § 6-1 (1) og dens krav til ”oppofrelse av en fordel”. Dette tilsier at det for kostnader til å holde formuesgjenstanden i samme stand som den tidligere har vært i, foreligger det oppofrelse. Kostnadene gir ingen verdi utover det formuesgjenstanden allerede har hatt, de refererer seg heller til inntektsskapning i de foregående år som har forårsaket vedlikeholdsbehovet.

Når man sier at vedlikeholdsbegrepet omfatter kostnader til å holde et formuesobjekt i samme stand som det tidligere har vært i, kan det stilles spørsmål om hvilken tidligere ”stand” man skal ta utgangspunkt i. Skal man ta utgangspunkt i subjektet slik at man ser hen til hvilken stand formuesobjektet var i da nåværende eier overtok formuesobjektet, eller skal man ta utgangspunkt i objektet og se hen til den stand formuesobjektet noen gang har vært i – også på tidligere eiers hånd?



Dette ble avgjort i Rt. 1940 s 594 ("von Koss") der det var spørsmål om skattyters kostnader til oppussing og reparasjon av en landeiendom måtte anses som vedlikehold etter den tilsvarende vedlikeholdsbestemmelsen i den tidligere landsskatteloven § 44 b. Arbeidene var foretatt rett etter skattyters overtakelse av landeiendommen og det var derfor spørsmål om skattyter hadde samme rett til vedlikeholdsfradrag som tidligere eier ville hatt om han selv hadde utført arbeidene. Flertallet kunne ikke se at loven satte noen begrensinger i så henseende og fastslo at "en ny eier må derfor ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville ha hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid."<sup>41</sup> Altså er det kostnader til arbeider for å holde et formuesobjekt i den stand det en gang har vært i som omfattes av vedlikeholdsbegrepet.

Riktignok var det dissens på dette punkt i avgjørelsen, men flertallets forståelse er lagt til grunn i senere praksis. Dette bekreftes også i Rt. 1999 s 1303 der vedlikeholdsbegrepet ble fastlagt i forbindelse med en vurdering av om omfattende rehabilitering av et hus skulle bedømmes som vedlikehold eller utskiftning. Flertallet uttaler i dommen at "[s]om vedlikehold anses å sette gjenstanden tilbake i opprinnelig stand." Videre presiseres det at "dette gjelder også dersom det (...) har skjedd et eierskifte".<sup>42</sup>

Regelen fremstår ikke som skattemessig nøytral og resulterer i at det vil lønne seg å kjøpe et formuesobjekt med stort vedlikeholdsbehov. Gjør man det, vil man kunne få direkte fradrag for senere vedlikeholdsarbeider. Kjøper man derimot et ferdig vedlikeholdt formuesobjekt, vil alle kostnadene – også de som av tidligere eier er anvendt til vedlikehold – anses som anskaffelseskostnader som er fullt ut aktiveringspliktige. Avgjørelsen er kritisert og det ble i forbindelse med skattereformen i 1992 foreslått å endre regelen slik at kun den stand formuesobjektet hadde ved eierskifte skulle være avgjørende.<sup>43</sup> Imidlertid ble ikke denne endringen gjennomført og gjeldende rett må sies å være klar.

---

<sup>41</sup> Rt.1940 s 594 (s 595)

<sup>42</sup> Rt.1999 s 1303 (s 1308)

<sup>43</sup> Ot.ptp. nr. 35 (1990-1991) s 312, Inst.O. nr. 80 (1990-1991) s 291

### 3.2.3 Grensen mot påkostning

#### 3.2.3.1 Utgangspunkt

Mens kostnader til arbeider for å bringe et næringsbygg tilbake i den stand det en gang har vært i anses som vedlikehold, må kostnader til arbeider som medfører at næringsbygget blir endret eller i bedre stand enn det en gang har vært i, anses som påkostninger. Påkostningsarbeider faller utenfor vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11 og i henhold til grunnhjemmelen for fradrag i sktl. § 6-1 (1) vil ikke oppofrelsesvilkåret i disse tilfellene være oppfylt. Kostnader til påkostningsarbeider vil medføre verdi for inntektsskapning utover det aktuelle år og de blir derfor aktiveringspliktige.

Lignings-ABC definerer skillet mellom vedlikehold og påkostning på tilsvarende måte og det fremgår at som aktiveringspliktig påkostning må regnes:

*”arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i.”<sup>44</sup>*

Det må altså foretas en sammenligning av den standarden næringsbygget en gang har vært i og den standard bygget er i etter arbeidene for å fastslå om det er påkostning eller vedlikehold. Er det samme standard, må kostnadene til arbeidene anses som vedlikehold, men dersom standarden må sies å være endret eller bedre, må kostnadene til arbeidene regnes som påkostning.

Men hvilke kriterier er avgjørende for å fastslå om det foreligger en annen eller bedret stand?

For det første kan det være avgjørende om arbeidene, vurdert etter *verdimessige kriterier*, har medført en endret eller bedre stand. Videre kan vurderingen basere seg på om det etter *fysiske eller tekniske kriterier* har skjedd en endring eller en standardheving. Endelig kan det avgjøres på grunnlag av om arbeidene *funksjonelt sett* har medført en endret eller bedret stand.

---

<sup>44</sup> Lignings-ABC (s 1338)

### 3.2.3.2 Nærmere om kriteriene for vurderingen

#### Verdimessige kriterier

Ordlyden i sktl. § 6-11 og sktl § 6-1 (1) gir liten veiledning med hensyn til hvilke kriterier som skal vektlegges for å fastslå om det foreligger vedlikehold eller påkostning. Imidlertid tilsier sktl § 6-1 (1) at dersom arbeidene medfører en verdiøkning, vil helt klart ikke vilkåret om ”oppofrelse av en fordel” være oppfylt og kostnadene må derfor anses som aktiveringspliktige påkostninger. Det samme følger av Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) som i sin gjennomgang av gjeldende rett bemerker i forhold til sktl. § 6-11 at arbeider som gir verdiøkning utover den stand objektet en gang har vært i anses ikke som vedlikehold.<sup>45</sup>

Imidlertid kan det ikke slutes ut fra dette at dersom arbeidene ikke medfører verdiøkning, kan de ikke klassifiseres som påkostning. At verdiøkning ikke er et nødvendig vilkår for at noe skal klassifiseres som påkostning, fremgår av Lignings-ABC, der det uttales at kostnader til rehabiliteringsarbeider kan være påkostning ”selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuesobjektet”.<sup>46</sup>

Typisk for påkostningsarbeider som ikke medfører en verdiøkning er arbeider som medfører at formuesobjektet får en endret stand i forhold til den stand formuesobjektet en gang har vært i. Eksempelvis kan kostnader til flytting av en vegg eller vinduer anses som påkostningsarbeider selv om verdien på bygget ikke har økt. Dette anses likevel som påkostning. Et eksempel fra rettspraksis illustrerer dette. I Utv. 1999 s.1469 tok herredsretten blant annet stilling til om overligningsnemndas vurdering av påkostning og vedlikehold i forbindelse med kostnader til tilbakeføring av vegger til opprinnelig plass, var riktig. Det ble i den forbindelse uttalt: ”Etter fast ligningspraksis, som Lignings-ABC er uttrykk for, er flytting av vegger og vinduer å anse som påkostning. Dette innebærer en endring av objektet.” Videre sies det at ”tilbakeføring ved å plassere veggene tilbake til opprinnelig plass, vil også måtte anses som en ny endring av

---

<sup>45</sup> Ot prp.nr. 86 (1997-1998) s 60

<sup>46</sup> Lignings-ABC (s 1338)

lokalene og være en påkostning.”<sup>47</sup> Og ut fra dette kunne ikke herredsretten se at det var noe feil i overligningsnemndas vurdering. Dommen ble riktignok anket, men ikke på dette punkt.<sup>48</sup>

Altså er verdimessige kriterier relevante der arbeidene har medført en verdiøkning, men dersom dette ikke er tilfelle ser det ut til at praksis ikke har vektlagt dette kriteriet i stor grad.

### Fysiske kriterier

I den tidligere nevnte Rt. 1940 s 594 (”von Koss”) ser det ut til at flertallet la til grunn fysiske eller tekniske kriterier for vurderingen av om kostnadene måtte anses som vedlikeholdskostnader eller påkostninger. De arbeidene som var utført, bar preg av å sette eiendommen tilbake i den fysiske stand den tidligere hadde vært i og flertallet kom frem til at disse arbeidene var innenfor grensen for alminnelig vedlikehold.<sup>49</sup> Et annet eksempel fra rettspraksis er Utv. 1995 s. 752 der lagmannsretten lar fysiske eller tekniske kriterier få avgjørende betydning for vurderingen av om kostnader til arbeider på et våningshus måtte anses som kostnader til en standardheving.<sup>50</sup>

Lignings-ABC ser også ut til å vektlegge i størst grad om gjenstanden fysisk sett er i samme stand som før. Som eksempler på hvilke endringsarbeider som må anses som påkostning, nevnes riving av vegg for å få større rom, flytting av vegg eller flytting av bad. Som standardforbedring nevnes førstegangs isolering eller førstegangs maling av et hus.<sup>51</sup> Det samme gjør Finansdepartementet, som i Utv. 1975 s 286a ser ut til å ta utgangspunkt i fysiske kriterier når det uttales følgende;

*”Departementet er enig i at i de tilfelle hvor et hus blir reparert med bedre og dyrere materialer enn de som opprinnelig var brukt, bør fradraget for kostnader til vedlikehold*

---

<sup>47</sup> Utv.1999 s 1469 (s 1479)

<sup>48</sup> LB.1999 (s 2656)

<sup>49</sup> Rt. 1940 s 594 (s 595-596)

<sup>50</sup> Utv.1995 s 752 (s 753-754)

<sup>51</sup> Lignings-ABC (s 1338-1339)

*som utgangspunkt begrenses til hva det ville ha kostet å reparere med samme slags materialer som tidligere var benyttet.”<sup>52</sup>*

Altså kan det slås fast at fysiske eller tekniske kriterier er av betydning ved vurderingen av om kostnader til arbeider på et næringsbygg skal anses som påkostning eller vedlikehold.

### Funksjonelle kriterier

Dersom et næringsbyggs standard endres eller bedres vurdert etter funksjonelle kriterier, vil som regel næringsbyggets standard også endres eller bedres vurdert etter fysiske kriterier. På samme måte kan også standardheving eller endring vurdert etter fysiske kriterier samtidig medføre standardheving eller endring etter funksjonelle kriterier. Eksempelvis kan etterisolering av et næringsbygg medføre at bygget endrer funksjon fra lagerbygg til et kontorlokale. Men dette er ikke alltid tilfelle. Spørsmålet blir derfor om også funksjonelle kriterier er avgjørende i vurderingen om det foreligger endret eller bedret standard.

I oljebeskatningen har dette spørsmålet oppstått i forbindelse med at det for en lagerplattform på Ekofisk-feltet måtte bygges en beskyttelsesvegg tilknyttet plattformen på grunn av innsynkning av havbunnen. Dette innebar helt klart fysiske endringer, men Klagenemnda for oljeskatt la kun vekt på at det funksjonelt hadde skjedd en standardforbedring. Det ble i den forbindelse uttalt følgende:

*”Installasjonen får gjennom bølgebryteren en merverdi i form av et rent fysisk tillegg som gjør den skikket til å funksjonere over lengre tid enn den opprinnelig var konstruert for.”<sup>53</sup>*

---

<sup>52</sup> Utv. 1975 s 286a

<sup>53</sup> PSK 19920302 D (punkt 4)

Beskyttelsesveggene medførte at plattformen fikk en forlenget levetid ved at den kunne operere på større havdyp og dermed endret funksjon. På bakgrunn av dette måtte kostnadene anses som aktiveringspliktige påkostninger.

Faktum i kjennelsen er sammenlignbart med for eksempel arbeider på grunnmuren til et næringsbygg i forbindelse med setninger i grunnen. Klagenemndas resonnement kan derfor gis en viss rettskildemessig betydning i dette tilfellet. Arbeider som følge av setninger i grunnen vil som regel innebære endringer eller standardhevinger, vurdert etter fysiske kriterier, med påsetting av metallstolper under grunnmuren. Hensett til funksjonelle kriterier kan imidlertid ikke slike arbeider sies å medføre en standardheving eller endring, som tilfellet var i kjennelsen til klagenemnda. Arbeidene medfører ingen endrede funksjoner for næringsbygget, og med klagenemndas resonnement lagt til grunn – der det i størst grad ble vektlagt funksjonelle kriterier – taler det for at kostnadene i eksempelet om næringsbygget må anses som vedlikeholdsarbeider.

Generelt kan det ut fra kjennelsen av Klagenemnda for oljeskatt se ut som at dersom de fysiske endringene kun medfører at man kan opprettholde samme funksjon som objektet tidligere har hatt, vil kostnadene til dette ikke anses aktiveringspliktige. Men dersom de fysiske endringene også medfører en standardheving vurdert etter funksjonelle kriterier, som i denne saken, vil kostnadene – i tråd med kjennelsen – måtte anses som aktiveringspliktige påkostninger. Imidlertid er det tvilsomt om det kan trekkes ut en så generell rettsregel fra premissene i denne konkrete kjennelsen. Dens rettskildemessige vekt i forbindelse med næringsbygg må uansett være begrenset foruten det tilfellet der faktum er sammenlignbart. Det er derfor usikkert om også funksjonelle kriterier gis betydning i vurderingen om det foreligger vedlikehold eller påkostning.

For å oppsummere ser det altså ut til at fysiske og tekniske kriterier er viktigst i grensedragningen mellom påkostning og vedlikehold. Det er tynt rettskildemessig grunnlag for å hevde at funksjonelle kriterier er gitt avgjørende betydning. Det samme gjelder for verdimessige kriterier foruten de tilfellene der arbeidene har medført en verdiøkning.

### 3.2.3.3 Nærmere om standardhevingskriteriet

Altså er det først og fremst fysiske kriterier som vektlegges for å vurdere om det foreligger en standardheving. Men sett hen til fysiske kriterier, vil det ved vurderingen av om gjenstanden har samme standard som den en gang har vært i, lett kunne bli ansett som påkostning grunnet nye byggt tekniske metoder og materialer. Det kan for eksempel være at materialene har gått ut av produksjon eller metoden som ble benyttet ikke lenger praktiseres. Eksempelvis brukes det i dag langt forbedret isolasjonsmateriale – det som tidligere har vært brukt kan være vanskelig eller ikke mulig å anskaffe. Det er derfor godtatt i praksis at det er tale om vedlikehold dersom gjenstanden er i samme relative standard som tidligere. Dette fremgår av blant annet av Utv. 1975 s 586a der Finansdepartementet uttaler følgende:

*”Ved avgjørelsen av om det er skjedd en standardforbedring, må det imidlertid etter departementets mening tas et visst hensyn til den utvikling som finner sted innen bygningsbransjen. En antar således at hvor det foretas en nødvendig utskifning av eldre utstyr med nytt som etter dagens nivå tilsvarende samme standard (lav, middels eller høy) standard som den opprinnelige, bør hele kostnaden kunne regnes som vedlikehold.”*<sup>54</sup>

Uttalelsen retter seg kun mot de tilfellene der materialene har endret seg, men det legges i teorien til grunn at det samme må gjelde metoden som benyttes ved arbeidene.<sup>55</sup>

Det avgjørende er altså hvilken standard næringsbygget en gang har vært i og om denne er endret etter arbeidene. Lignings-ABC gir som eksempel at dersom man skifter et koblet vindu, med to lags isolerglass, vil dette måtte anses som vedlikehold. Koblet vindu var ansett som middels standard tidligere, og to lags isolerglass anses som middels standard i dag. Annerledes er det dersom vinduet skiftes ut med et vindu med

---

<sup>54</sup> Utv. 1975a s 586a

<sup>55</sup> Syversen, Jan ”Vedlikeholdsutgifter og skatt”, ”Regnskap og Revisjon” nr. 2-4, 1996, s 126

tre lags glass. Dette regnes som høy standard i dag, og kostnadene må anses som aktiveringspliktige påkostninger.<sup>56</sup>

Imidlertid rekker ikke dette synspunktet så langt som til de tilfellene der de opprinnelige materialene og metodene fortsatt er fullt tilgjengelige og benyttes, men at andre har blitt mer vanlig. Eksempelvis må det anses som standardheving der man skifter ut linoleumsbelegg på toalettene til fliser. Selv om fliser er mest vanlig på toaletter i dag, benyttes fortsatt linoleumsbelegg og den relative standardhevingsregelen kan antakelig ikke brukes i dette tilfellet.

#### **3.2.3.4 Merkostnadssynspunktet**

Der det skal foretas arbeider for å dekke et vedlikeholdsbehov, kan det hende skattyter benytter muligheten til også å samtidig heve standarden. Spørsmålet blir da om skattyter mister sin rett til direkte fradrag for det av kostnadene som refererer seg til vedlikeholdet. Eksempelvis foreligger det vedlikeholdsbehov på gulvene i et kontorbygg som opprinnelig var lagt med teppebelegg. Skattyter benytter så muligheten til å legge parkett i stedet for å legge et nytt teppebelegg. Dette må antakelig anses som en relativ standardheving og spørsmålet blir da om skattyter får rett til direkte fradrag for hva det ville kostet å legge et nytt teppebelegg. Nøytralitetsprinsippet taler for at fradragsrett for vedlikeholdskostnader i disse tilfellene ikke skal tapes og praksis har godtatt dette. Dette fremgår av blant annet den ovennevnte uttalelsen fra Finansdepartementet der det sies:

*”Departementet er enig i at i de tilfelle hvor et hus blir reparert med bedre og dyrere materialer enn det som opprinnelig var brukt, bør fradragsrett for kostnader til vedlikehold som utgangspunkt begrenses til hva det ville ha kostet å reparere med samme slags materialer som tidligere var benyttet. Det skal ikke gis fradrag for merkostnader som refererer seg til standardforbedring”<sup>57</sup>*

---

<sup>56</sup> Lignings-ABC (s 1339)

<sup>57</sup> Utv. 1975 s 568a



Altså er de kun de merkostnader som relaterer seg til standardhevingen, som er aktiveringspliktige som påkostninger, mens kostnader tilsvarende det det ville kostet om skattyter hadde valgt kun å utføre vedlikeholdsarbeider, kan fradras direkte.

I det tilfellet Finansdepartementets uttalelse refererte seg til, var altså kostnader til påsetting av plastpanel fradragsberettiget som vedlikehold ”i den utstrekning kostnadene ikke overstiger hva det ville koste å foreta nødvendig utskiftning av gammel trepanel med nytt trepanel”.<sup>58</sup>

I eksempelet ovenfor vil skattyter altså få fradrag for hva det ville kostet å legge et nytt teppebelegg, mens den merkostnaden som refererer seg til parketten, må aktiveres som påkostning.

Uttalelsen tilsier at det er kun der standardhevingen medfører merkostnader, at disse er aktiveringspliktige. Hvis man foretar en standardheving av et næringsbygg, men uten at det pådras noen merkostnader sammenlignet med hva det ville kostet å vedlikeholde næringsbygget, må alle kostnadene derfor være fradragsberettiget. Eksempelvis består et næringsbyggs taktekke av takstein. Dersom taksteinen ved vedlikeholdsbehov utskiftes med takplater, vil det bli vurdert som en påkostning da det må anses som en relativ standardheving. Imidlertid er legging av taksten langt mer arbeidskrevende enn å legge takplater. Dette gjør at kostnadene til standardhevingen blir lavere, eller like store som det tilfelle at skattyter vedlikeholder taksteinen. I dette tilfellet vil det ikke foreligge en merkostnad i tilknytning standardhevingen, og ingen av kostnadene blir derfor aktiveringspliktige.

### **3.2.4 Grensen mot utskiftning**

#### **3.2.4.1 Utgangspunkt**

Vedlikehold er kostnader til å holde et formuesobjekt i samme stand som det en gang har vært i. Det å skifte ut formuesobjektet med et nytt formuesobjekt er noe annet og faller utenfor vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11. Dette må heller anses som anskaffelse

---

<sup>58</sup> Utv. 1975 s 568a

av et annet objekt med den følge at anskaffelseskostnadene blir aktiveringspliktige da vilkåret om ”oppofrelse av en fordel”, jf. sktl. § 6-1 (1), ikke vil være oppfylt.

Dette utgangspunktet krever to nærmere presiseringer. For det første vil det ved vedlikehold av et formuesobjekt ofte være behov for å skifte ut visse deler av formuesobjektet og erstatte disse med nye deler. Såfremt det utskiftede er en del av vedlikeholdsobjektet, må arbeidene sies å falle inn under vedlikeholdsbegrepet eller eventuelt anses som påkostning. Annerledes stiller det seg dersom det utskiftede ikke kan anses som en del av vedlikeholdsobjektet, men som et selvstendig formuesobjekt. Dette faller utenfor vedlikeholdsbegrepet i sktl. § 6-11. Det må derfor fastslås hva som kan anses som ett formuesobjekt i denne forbindelse.

For det andre må grensen for når det foreligger utskiftning av et objekt konkretiseres. Tilfellet er greit der skattyter fjerner eller taper formuesobjektet helt for så å anskaffe et nytt objekt. Det kan i disse tilfellene vanskelig sies å være samme gjenstand, og praksis har ansett dette som en nyanskaffelse. Et eksempel er Utv. 1968 s 219, der Kristiansand byrett fastslo at en helt ødelagt trebrygge som ble erstattet med en steinbrygge måtte anses som utskiftning.<sup>59</sup> Men i noen tilfeller kan det være at skattyter ikke fjerner hele vedlikeholdsobjektet, men foretar så mange delvise utskiftninger eller endringer at det må likestilles med utskiftning av hele formuesobjektet. Det er denne grensen som må presiseres nærmere.

### **3.2.4.2 Hva er ett formuesobjekt?**

For avgrensningen av hva som må anses som ett formuesobjekt gir ordlyden i sktl. § 6-11 ingen veiledning. For driftsmidler som avskrives på saldo, vil imidlertid inndelingen i saldogrupper være avgjørende for hva som i denne vurderingen må anses som ett formuesobjekt. Lignings-ABC legger dette til grunn da det sies at for fiskepumpe, ekkolodd, radar, etc., på fiskefartøy, vil det være avgjørende for vurderingen av hva som i denne henseende skal anses som ett formuesobjekt, om driftsløsøret avskrives på saldogruppe sammen med skipet eller som driftsløsøre på egen saldogruppe.<sup>60</sup> For næringsbygg som avskrives vil altså hver atskilt bygning anses som ett formuesobjekt,

---

<sup>59</sup> Utv. 1968 s 219 (s 221)

<sup>60</sup> Lignings-ABC (s 1340)

jf. sktl. § 14-41, bokstav h og i, og hver enkelt fast teknisk installasjon vil måtte regnes som ett formuesobjekt, jf. sktl. § 14-41, bokstav j.

Dette medfører eksempelvis at dersom man skifter ut vinduene i et næringsbygg med nye vinduer, vil dette anses som enten vedlikehold eller som påkostning der at de nye vinduene medfører en standardheving. Et eksempel fra lagmannsretten inntatt i Utv. 1995 s 752 URD illustrerer også dette. Her ble det ved en renovering av en bolig lagt nytt tak med tilhørende bærekonstruksjoner og ny knevegg. Dette ble ikke ansett som en utskiftning og vurderingen omhandlet hvorvidt kostnadene måtte anses som vedlikehold eller påkostning.<sup>61</sup>

Selv om inndelingen i saldogrupper gir et godt utgangspunkt i forhold til hva som må anses som ett formuesobjekt, vil det i noen tilfeller kunne være usikkert om et objekt må anses som en del bygget, eventuelt som en del av den tekniske installasjonen, eller om det er et selvstendig formuesobjekt. En uttalelse fra Finansdepartementet i forbindelse med klassifisering av produksjonsutstyr gir veiledning i disse tilfellene. Det uttales her at;

*”objekter som funksjonelt og fysisk utgjør én enhet regnes som ett driftsmiddel. Det må ifølge praksis foretas en konkret vurdering av om det er en slik sammenheng mellom gjenstandene at det er naturlig å anse dem som en enhet.”*<sup>62</sup>

Den samme skjønnsmessige retningslinjen for avgrensning mellom formuesobjekter fremgår av Lignings-ABC.<sup>63</sup> Dette medfører eksempelvis at en frittstående garasje tilhørende et næringsbygg, ikke kan anses som en del av bygget, men som et selvstendig formuesobjekt. Denne avgrensningen er især viktig i forbindelse med avgrensningen av forskjellige faste tekniske installasjoner, og vil bli gjennomgått senere under den særlige behandlingen av denne type driftsmidler.

---

<sup>61</sup> Utv.1995 s 752 (s 753-754)

<sup>62</sup> Utv.2005 s 1172 (s 1173)

<sup>63</sup> Lignings-ABC(s1340)

### 3.2.4.3 Når foreligger det utskiftning?

Der et formuesobjekt ikke har blitt fjernet eller tapt, kan det altså spørres om renoveringsarbeidene har vært så betydelige at det må likestilles med investering i et nytt formuesobjekt. Spørsmålet blir da hvor mye som skal til før det renoverte formuesobjektet må sies å være en ny gjenstand. Videre blir det spørsmål om hva slags kriterier man skal legge til grunn i denne vurderingen.

Ordlyden i skatteloven § 6-11 gir ingen veiledning i forhold til hvor mye som skal til før det må sies å foreligge en investering i en ny gjenstand og ikke lenger vedlikehold av en eksisterende gjenstand. Ei heller gir ordlyden veiledning i forhold til om man ved denne vurderingen skal vektlegge om det fysisk, verdimessig eller funksjonelt er så store endringer at det må sies å være en ny gjenstand.

Høyesterett har tatt stilling til denne problemstillingen i den tidligere omtalte dommen inntatt i Rt. 1999 s 1303. I denne saken var det foretatt omfattende renovering av et hus og spørsmålet var om kostnadene til dette måtte anses som direkte fradragsførbart vedlikehold etter skatteloven av 1911 § 44 (1), bokstav b, og aktiveringspliktig påkostning eller som om det var anskaffet et nytt hus med den følge at alle kostnader må aktiveres. Flertallet tar her utgangspunkt i Magnus Aarbakkes generelle formulering i ”Skatt på inntekt” der han sier at dersom det gamle ”bare er en mindre vesentlig del av den ferdige gjenstand, kan ingen del av kostnadene regnes som vedlikeholdsomkostninger.”<sup>64</sup> Videre sier flertallet i dommen følgende;

*”når det skal tas stilling til om ”det gamle” bare utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige huset, må det legges vekt både på en fysisk og byggeteknisk vurdering og på en økonomisk betraktning. Det er ikke i seg selv avgjørende i hvilken utstrekning huset etter rehabiliteringen fremtrer som en kopi av det opprinnelige, men også husets ytre preg og funksjoner vil kunne ha betydning. Avgjørelsen vil måtte bero på en helhetsvurdering”*<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Aarbakke, Magnus ”Skatt på inntekt”( s 271)

<sup>65</sup> Rt. 1999 s 1303 (s1308)

Flertallet presiserer at denne vurderingen må basere seg på objektive kriterier og at det derfor ikke skal ”legges vekt på hva som er årsaken til at bare en mindre vesentlig del av den opprinnelige gjenstanden er beholdt.”

Flertallet går så konkret til verks og bemerker først at huset delvis har endret funksjon etter renoveringen fra kun å fungere som forretningsbygg til nå også å inneholde leiligheter. Videre ser flertallet hen til hvor mye som fysisk og byggteknisk er igjen av huset etter renoveringen. Det uttales i denne forbindelse at;

*”bortsett fra at størstedelen av grunnmur og reisverk er i behold, er det således ganske beskjedne deler av den opprinnelige bygning som gjenfinnes i den nåværende. Vi står i realiteten nærmest overfor den situasjon at det er oppført et nytt hus på den tidligere rammen.”*<sup>66</sup>

Til slutt påpekes den økonomiske verdien av de gjenværende deler fra før renoveringen som flertallet fastslår at ”utgjør en mindre vesentlig del av bygget i den skikkelse det nå har.” Ut fra dette konkluderes det med at renoveringen må anses som anskaffelse av et nybygg. Dette med den konsekvens at alle kostnadene i forbindelse med renoveringen må aktiveres. Flertallet bemerker imidlertid at det antakelig ikke er aktuelt å karakterisere noe som nyanskaffelse på grunn av omfattende renoveringsarbeider dersom dette ikke gjøres over et relativt kort tidsrom.

Høyesteretts resonnement i Rt. 1999 s 1303 er senere fulgt i praksis. Et eksempel på dette er en avgjørelse av lagmannsretten inntatt i Utv. 2004 s 681 der det var spørsmål om fradrag for vedlikeholdskostnader ved rehabilitering av en kjellerleilighet.

Lagmannsretten tar i avgjørelsen utgangspunkt i flertallets resonnement i Rt. 1999 s 1303 og stiller spørsmålet om kjellerleiligheten må anses som en nyanskaffelse etter rehabiliteringen, med den konsekvens at alle kostnadene blir aktiveringspliktige, eller om arbeidene skal klassifiseres som delvis vedlikehold og påkostning. Etter en konkret vurdering slås det fast at kjellerleiligheten etter rehabiliteringen ikke kunne anses som en nyanskaffelse. Det rehabiliterte i leiligheten utgjorde verken fysisk eller økonomisk

---

<sup>66</sup> Rt. 1999 s 1303 (s1309)

det vesentligste av den ferdige leiligheten. I forhold til de fysiske kriteriene vektlegger lagmannsretten særlig at ”leilighetens opprinnelige struktur og bærende elementer er beholdt.”<sup>67</sup> I denne forbindelse vises det til at alle bærende konstruksjoner og vegger var i behold og at vinduene ikke var skiftet.

Altså var det mer igjen av fundamentet i kjellerleiligheten sammenlignet med huset det var tale om i Rt. 1999 s 1303. I forhold til det økonomiske kriteriet viser lagmannsretten til at deres sak skiller seg markant fra Rt. 1999 s 1303 der kostnadene til arbeidene utgjorde rundt tre ganger den opprinnelige verdi, mens arbeidene i saken for lagmannsretten kun utgjorde rundt to tredjedeler av den opprinnelige verdi. Det ble også bemerket at kjellerleiligheten ikke kunne sies å ha endret funksjon på grunn av at den ble benyttet som lagerplass i en periode før oppussingen.

To tingsrettsdommer, inntatt i Utv. 2006 s 1109 og Utv. 2006 s 71, tar også utgangspunkt i flertallets resonnement i Rt 1999 s 1303 i forbindelse med krav om fradrag for vedlikehold ved rehabilitering av hus. Det stilles spørsmål om huset må anses som en nyanskaffelse med den konsekvens at alle kostnadene faller utenfor vedlikeholdsbegrepet og er aktiveringspliktige. Imidlertid konkluderes det i begge dommene etter en helhetsvurdering basert på fysiske og byggtekniske, økonomiske og funksjonelle kriterier samt husets ytre preg at grensen for nyanskaffelser ikke var overskredet.<sup>68</sup>

I tråd med Høyesteretts flertall i Rt. 1999 s 1303 fremgår det av Lignings-ABC at arbeid på et formuesobjekt vil kunne bli så omfattende at resultatet må anses som et nytt objekt. Dette med den konsekvens at ”kostnadene vil da ikke kunne fradras som vedlikehold, men må tillegges objektets inngangsverdi (aktiveres).”<sup>69</sup> Om det er et nytt objekt må vurderes i forhold til hvor mye som er igjen av det opprinnelige objekt. Med henvisning til Rt. 1999 s1303 sies det videre at det ved denne vurderingen må ”legges vekt både på fysiske, bygningstekniske og økonomiske betraktninger”.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Utv. 2004 s 681 (s 683)

<sup>68</sup> Utv. 2006 s 1109 (s 1112-1116) og Utv. 2006 s 71 (s 73-76)

<sup>69</sup> Lignings-ABC (s 1340-1341)

<sup>70</sup> L.c

Det må bemerkes at det var dissens i Rt. 1999 s 1303, der mindretallet, bestående av én dommer, innrømmet direkte fradrag for det av renoveringskostnadene som måtte karakteriseres som vedlikehold. Mindretallet fremhevet at lovteksten ikke hindrer fradrag for vedlikeholdskostnader i en situasjon som denne der det var utført omfattende rehabiliterings- og påkostningsarbeider, men med konstaterbare innslag av vedlikehold.<sup>71</sup>

Det ser ut til at mindretallet legger til grunn en annen forståelse av vedlikeholdsbegrepet enn flertallet. Flertallet fastslår nokså kategorisk at dersom rehabiliteringen er så omfattende at det må anses som nyanskaffelse, faller det utenfor vedlikeholdsbegrepet, og alle kostnadene blir dermed aktiveringspliktige. Mindretallet, som er enig i at rehabiliteringen er omfattende, sier derimot at ”jeg kan ikke se at loven påbyr at vedlikeholdsomkostninger i en slik situasjon ikke skulle kunne behandles etter fradragsregelen i skatteloven § 44 første ledd bokstav b.”<sup>72</sup> Det ser derfor ut som om mindretallet mener at vedlikeholdsbegrepet ikke nødvendigvis må avgrenses mot de tilfeller der rehabiliteringer er så omfattende at det må anses som nyanskaffelse. Det kan fortsatt gis direkte fradrag for det som må anses som vedlikeholdskostnader.

Videre påpeker mindretallet at flertallets forståelse av lovbestemmelsen vil kunne påvirke valg av handlingsalternativer. Dersom skattyteren hadde utført arbeidene i to omganger – først vedlikeholdsarbeidene og deretter påkostningsarbeidene – ville direkte fradrag for vedlikeholdskostnadene blitt innrømmet. Men siden skattyter valgte å gjøre arbeidene under ett, mistes muligheten for direkte fradrag for vedlikeholdskostnadene. Mindretallet uttaler i denne forbindelse at ”[j]eg kan ikke se at fradragsretten tapes når slike arbeider utføres på en rasjonell måte, nemlig på samme tid – og i tilslutning til – slike arbeider som følger av avskrivningsreglene og ikke reglene om fradrag for vedlikehold”<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Rt 1999 s 1303 (s 1311)

<sup>72</sup> Rt 1999 s 1303 (s 1311, 3. avsnitt)

<sup>73</sup> L.c

Mindretallets resonnement må sies å være best i overensstemmelse med det skatterettslige prinsippet om nøytralitet. Flertallets konklusjon fremprovoserer skatteplanlegging og vil kunne styre atferden på den måten at man burde utføre vedlikeholdsarbeider i én omgang, for deretter å foreta påkostningsarbeider. Dette selv om det ofte vil være mer økonomisk fordelaktig å foreta endringene under ett. Videre skiller flertallets standpunkt seg fra den langt mer fleksible linjen som er lagt til grunn for påkostningsarbeider der det er kun merkostnadene ved påkostningene som er aktiveringspliktige. Imidlertid er flertallets forståelse, som gjennomgått, lagt til grunn i senere praksis. Gjeldende rett må derfor sies å være klar.

Som en oppsummering kan det ut fra dette slås fast at kostnader til renovering av et næringsbygg må anses som aktiveringspliktige i sin helhet dersom næringsbygget etter renoveringen må sies å være et nytt objekt. For at næringsbygget skal kunne anses som et nytt objekt, må "det gamle" kun utgjøre en mindre vesentlig del av det ferdige objektet. Ved vurderingen om "det gamle" kun utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige objektet, må det foretas en helhetsvurdering der det vektlegges først og fremst fysiske, byggtekniske og økonomiske kriterier i tillegg til at funksjonelle kriterier samt næringsbyggets ytre preg gis betydning. Det er vanskelig å trekke ut noe generelt fra rettspraksis i forhold til hvor mye som skal til for at "det gamle" kun utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige objektet. Men i forhold til det fysiske kriteriet kan det se ut som at dersom kun det absolutt elementære av grunnstrukturen av objektet er igjen, må det være et moment som trekker i retning av at man står overfor en nyanskaffelse. Eksempelvis er det ved rehabilitering av et kontorbygg kun igjen grunnmur, reisverk og etasjeskiller. Hvis derimot større deler av grunnstrukturen er i behold, vil det være et moment i motsatt retning. Dette kan for eksempel være tilfelle der utvendige vegger og vinduer er i behold, i tillegg til grunnmur, reisverk og etasjeskiller.

Dersom verdien av "det gamle" utgjør en mindre del - under halvparten - av det renoverte objektet, vil dette være et moment i retning av at det er nyanskaffelse. Videre vil det være et moment i retning av nyanskaffelse dersom objektet helt eller delvis har endret funksjon. Eksempel på dette kan være der en produksjonsbygning eller et



butikklokale endrer funksjon til kontorbygg. En slik endring vil samtidig medføre store fysiske endringer.

Det er ikke lett å trekke noe ut av praksis i forhold til vektingen av de forskjellige momentene, men det kan se ut som om de fysiske og byggtekniske samt det økonomiske kriteriet veier tyngre enn det funksjonelle.

### **3.2.5 Aktiveringsrett for vedlikeholdskostnader**

For vedlikeholdskostnader foreligger det, som tidligere fastslått, rett til direkte fradrag, jf. sktl. § 6-11. Men impliserer denne retten at man har en valgett med hensyn til om man vil fradragføre kostnadene direkte eller aktivere kostnadene – altså aktiveringsrett?

Det må antas at det i utgangspunktet kreves hjemmel i lov for at det skal foreligge aktiveringsrett. Skattyter kan ikke uten hjemmel selv bestemme når han vil ha fradraget. Konsekvenshensyn i regelverket tilser også at det må foreligge hjemmel for aktiveringsrett. Eksempelvis er det for rentekostnader tilknyttet egentilvirkning av driftsmidler en egen hjemmel for aktiveringsrett, jf. sktl. § 6-40 (8), og noe tilsvarende hjemmel foreligger ikke for vedlikeholdskostnader.

Imidlertid ser det ut til at Skattedirektoratet forutsetter at man har en slik aktiveringsrett ved ”større vedlikeholdsarbeider” på driftsmidler som avskrives. Dette uttales i en melding fra Skattedirektoratet inntatt i Utv. 1985 s 42 der det i forbindelse med avskrivning på driftsmidler uttales at ”vedlikeholdsutgifter kan utgiftsføres direkte. Skattyter som ønsker det kan velge å aktivere større vedlikeholdskostnader på saldo.”<sup>74</sup> Samme standpunkt er inntatt i Utv. 1986 s 84. Skattedirektoratet begrunner imidlertid ikke sitt standpunkt og det foreligger, etter hva jeg har funnet, ingen avgjørelse fra rettspraksis eller uttalelse i forarbeider som tar uttrykkelig stilling til denne problemstillingen. Det må derfor anses som usikkert om en skattyter har en slik valgett eller ikke.

---

<sup>74</sup> Utv. 1985 s 42 (s 47)

### 3.2.6 Særlig om kostnader til faste tekniske installasjoner

#### 3.2.6.1 *Grensen mot påkostning*

Ved vurderingen om det foreligger påkostning eller vedlikehold av en teknisk installasjon, må det på samme måte som for næringsbygget ses hen til om den faste tekniske installasjonen har samme relative standard før og etter arbeidene, eller om det har skjedd en endring eller en standardheving. Dette med utgangspunkt i først og fremst fysiske kriterier, eller verdimessige kriterier der det foreligger en verdiøkning. Det dynamiske elementet som det relative standardhevingskriteriet oppstiller, får særlig stor betydning for tekniske installasjoner. For denne type formuesobjekter er det, sammenlignet med selve bygget, en rask utvikling i teknologien som gjør at de opprinnelige materialer og metoder ikke lenger produseres eller benyttes overhode. Dermed vil det kunne foretas arbeider som medfører, vurdert etter fysiske kriterier, en standardforbedring, men som hensett til det relative standardforbedringskrav ikke vil klassifiseres som påkostning. Noen eksempler kan illustrere dette.

Eksempelvis oppstår det et vedlikeholdsbehov i sikringselementene tilknyttet det elektriske anlegget. Arbeidene til dette medfører at skrusikringer skiftes ut til automatiske sikringer. Dette må, vurdert etter fysiske og tekniske kriterier, sies å være en standardheving. Men sett hen til den relative standard, må det sies å være samme standard. Skrusikringer var vanlig standard tidligere, mens vanlig standard i dag er automatiske sikringer.<sup>75</sup> Kostnadene til dette må derfor anses å være vedlikeholdskostnader.

Antakelig blir det samme resultat for kostnader til å skifte dørene til en heis som er 30 år gammel fra slagdør til automatisk dør. Slagdør var ansett som middels standard da dørene ble satt inn, og automatiske dører må anses som middels standard i dag.<sup>76</sup> Selv om det vurdert etter fysiske og tekniske kriterier er en standardheving, kan ikke den relative standarden sies å være hevet. Kostnadene må kunne fradras direkte som vedlikeholdskostnader. Annerledes blir det for kostnader til å skifte ut en slagdør i

---

<sup>75</sup> Ref. samtale med elektroingeniør

<sup>76</sup> Ref. samtale med elektroingeniør

vanlig stål til automatisk dør med rustfritt stål, noe som etter det opplyste fra aktører fra bransjen ikke er vanlig standard i dag. Dette må hensett til det relative standardkriteriet anses som standardheving og kostnadene blir aktiveringspliktige.

Et annet illustrerende eksempel er der det oppstår vedlikeholdsbehov ved ventilasjonsaggregatet i ventilasjonsanlegget. Sett at dette aggregatet opprinnelig ble satt inn for 25 år siden og hadde datidens middels standard som innebar at det kun oppvarmet luften det tok inn utenfra. Ved vedlikeholdsarbeidene blir det satt inn et aggregat som i tillegg til å varme opp luften også gjenvinner varmen. Dette var for 25 år siden ansett som høy standard, mens det i dag er helt vanlig standard. Kostnadene til dette må derfor anses som vedlikeholdskostnader da den relative standarden ikke kan sies å være hevet.

Det kan bemerkes at det i forhold til flere av disse eksemplene oppstår spørsmål i forhold til grensen mot utskiftning og dette vil bli gjennomgått nedenfor.

### **3.2.6.2 Grensen mot utskiftning**

Ved at faste tekniske installasjoner nå er utskilt i en egen saldogruppe vil altså hver enkelt teknisk installasjon anses som et selvstendig formuesobjekt i vurderingen av grensen mot utskiftning. Før regelendringen var faste tekniske installasjoner ansett som en del av bygget, og en utskiftning av en fast teknisk installasjon ble dermed tidligere ansett som enten vedlikehold eller som påkostning dersom utskiftningen medførte en endring eller en standardheving. Nå som faste tekniske installasjoner regnes som et eget formuesobjekt, vil derimot en utskiftning av en fast teknisk installasjon anses som en nyanskaffelse der kostnadene er fullt ut aktiveringspliktige. Dette kan best illustreres med et eksempel. Før regelendringen kunne man skifte ut en heis i et bygg uten at dette ville blitt ansett som en utskiftning av selve næringsbygget, men heller som vedlikehold eller påkostning. Etter regelendringen vil en utskiftning av en heis bli ansett som nyanskaffelse med aktiveringspliktige kostnader.

Som gjennomgått ovenfor kan man skifte ut deler av et formuesobjekt uten at det blir ansett som utskiftning. Eksempelvis vil man kunne skifte ut filter og viftereim i et ventilasjonsanlegg uten at dette vil klassifiseres som utskiftning. Det er derfor av

betydning å fastslå hva som må anses som én selvstendig fast teknisk installasjon. Som tidligere behandlet må det som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet, anses som ett formuesobjekt. Dette medfører at ventilasjonsanlegget må anses som én fast teknisk installasjon og omfatter ventilasjonsaggregatet og ventilene. Det elektriske anlegget må anses som én fast teknisk installasjon og omfatter hoverfordelingen, underfordelingen, føringsveier, kabler til både belysning og virksomhet, osv. Videre må heismotoren, vaiere, heiskupéen, heisdørene og automatikken tilhørende heisen anses som én fast teknisk installasjon.

Imidlertid er det ikke nødvendig at alle delene i et formuesobjekt skiftes ut for at det skal klassifiseres som en utskiftning. Ved omfattende rehabilitering av en fast teknisk installasjon vil det bli tilsvarende som for næringsbygg – dersom ”det gamle” kun utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige objektet, må det anses som en nyanskaffelse med den følge at kostnadene til dette anses som aktiveringspliktige anskaffelseskostnader. For å fastslå om det gamle kun utgjør en mindre vesentlig del av det ferdige objektet må det foretas en konkret helhetsvurdering der fysiske, byggtekniske og økonomiske kriterier i hovedsak vektlegges, samt at funksjonelle kriterier og objektets ytre preg gis en viss betydning.

Dette medfører at der heismotor, heisdører og all automatikk skiftes ut under ett og man så å si står igjen med kun heiskupéen, vil det antakelig anses som utskiftning. Den fysiske endringen vil i dette tilfellet nærmest kunne sammenlignes med saksforholdet i Rt. 1999 s 1303 der det kun var den elementære grunnstrukturen igjen etter rehabiliteringen. Annerledes vil det kanskje stille seg der også heisdørene er igjen etter rehabiliteringen. Dette medfører at større deler av grunnstrukturen er igjen, og taler for at det ikke har skjedd en utskiftning. Imidlertid utgjør de gjenværende delene i disse to tilfellene verdimessig en liten del i forhold til det utskiftede. Automatikken og drivermotoren er klart de dyreste delene og skiftes disse elementene ut, vil det kunne tale for utskiftning.

Dersom varmeanlegget i et næringsbygg består av elektriske ovner som så skiftes ut til vannbåren varme med radiatorer, må rehabiliteringen klart anses som utskiftning. I

disse tilfellene vil ingenting av ”det gamle” være igjen. Annerledes stiller det seg der man allerede har installert radiatorer, men skifter energikilden for oppvarmingen av vannet. Eksempelvis har man i utgangspunktet en oljekjel, men gjør endringer slik at oppvarmingen av vannet skjer med elektrisitet. Denne endringen krever ikke så store utskiftninger, men kun små justeringer i fyrrommet. I disse tilfellene er det såpass mye igjen av ”det gamle” at det ikke kan karakteriseres som utskiftning. Annerledes stiller det seg der man konverterer til fjernvarmeanlegg. I disse tilfellene er det kun radiatorene som er igjen av ”det gamle” og tilfellet må kunne sammenlignes med situasjonen i Rt. 1999 s 1303. Radiatorene utgjør både fysisk og verdimessig en liten del av det rehabiliterte varmeanlegget.

### **3.2.6.3 Bemerkninger til regelendringen**

Den uttalte begrunnelsen for å skille ut faste tekniske installasjoner i en egen saldogruppe er først og fremst miljøhensyn ved å gjøre det mer lønnsomt å investere i mer energieffektiv teknologi. Departementet uttaler i forarbeidene til endringsloven at man ved hjelp av regelendringen vil fjerne sterke incentiver ved utskiftning av faste tekniske installasjoner til å investere i gammel teknologi på bekostning av mer energieffektiv teknologi.<sup>77</sup> Dette begrunnes med at når faste tekniske installasjoner avskrives sammen med bygget, vil en utskiftning av en fast teknisk installasjon med gammel teknologi ikke anses som standardheving. Kostnadene blir dermed direkte fradragsførbare som vedlikehold. Ved utskiftning til mer energieffektive løsninger legger departementet til grunn at dette ofte vil medføre en standardheving. De kostnadene som representerer en standardheving, blir dermed aktiveringspliktige som påkostning. Det uttales i denne forbindelse følgende:

*”For å fjerne dagen skattefavorisering av gammel teknologi på bekostning av mer energieffektiv teknologi, foreslår departementet å skille ut faste tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg som egen saldogruppe med avskrivningssats på 10 prosent. Regjeringen ønsker på denne måten å fjerne incentivene i dagens regler til*

---

<sup>77</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) s 99-101

*å velge gammel teknologi. Det blir dermed mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskiftning av faste tekniske installasjoner.”<sup>78</sup>*

Departementet mener altså at regelendringen vil medføre at det nå blir skattemessig nøytralt enten man ved utskiftning av tekniske installasjoner velger å investere i gammel teknologi eller i mer energieffektiv teknologi. Samme hva man velger, vil kostnadene til utskiftning bli aktiveringspliktige og måtte avskrives på saldogruppe j. Videre mener departementet at investering i mer energieffektiv teknologi vil bli mer lønnsomt enn før regelendringen da de tekniske installasjonene tidligere måtte avskrives sammen med bygget med en avskrivningssats på 2 % eller 4 %, mens det nå avskrives etter saldogruppe j som har en avskrivningssats på 10 %.

Imidlertid kan det stilles spørsmålstegn ved departementets uttalte begrunnelse i forarbeidene for regelendringen og om den fungerer som tilsiktet. Det må være klart at regelendringen medfører at det blir skattemessig nøytralt om man velger å investere i gammel eller mer energieffektiv teknologi. Men var regelendringen nødvendig for å oppnå dette? Forelå det før regelendringen ved utskiftning av faste tekniske installasjoner sterke incentiver til å investere i gammel teknologi fremfor mer energieffektiv teknologi, slik departementet uttaler?

Som en forutsetning for sitt resonnement legger departementet til grunn, uten en nærmere begrunnelse, at en overgang til mer energieffektive installasjoner før regelendringen ofte vil innebære en standardheving.<sup>79</sup>

Det skal mye til for at utskiftning av et teknisk anlegg skal medføre at standarden til bygget, sett under ett, heves. Eksempelvis vil ikke en utskiftning av en heis som i utgangspunktet hadde en middels bra standard til en heis med høy standard nødvendigvis medføre at hele bygget får en standardheving. Annerledes kan det kanskje stille seg dersom store deler av de tekniske installasjonene i et bygg skiftes ut

---

<sup>78</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) s 99-100

<sup>79</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) s 99-100

under ett og erstattes med mer energieffektive løsninger. Eksempelvis skifter man ut både, heis, ventilasjonsanlegg og varmeanlegg under ett.

Imidlertid er det i praksis lagt til grunn at man ved vurderingen av om det foreligger en standardheving må se hen til om formuesobjektet har samme relative standard som før – om den er lav, middels eller høy. For at en utskiftning av en teknisk installasjon, som avskrives under ett med bygget, skal medføre en standardheving, må altså selve byggets relative standard heves som en følge av dette. Som tidligere nevnt vil det dynamiske elementet som det relative standardkravet oppstiller, få særlig stor betydning for tekniske installasjoner på grunn av at det er en rask utvikling i teknologien som gjør at de opprinnelige materialer og metoder ikke lenger produseres eller benyttes overhode. Den teknologiske utviklingen går særlig i retning av nettopp å finne mer energieffektive løsninger og tekniske installasjoner kan derfor utskiftes med mer energieffektive løsninger, uten at byggets relative standard heves.

Det kan ut fra dette se ut som om det før regelendringen ikke forelå så sterke incentiver til å velge gammel teknologi fremfor mer energieffektiv teknologi som departementet forutsetter. For store deler av de tilfellene der tekniske installasjoner ble utskiftet med mer energieffektiv teknologi, medførte ikke dette en standardhevning og kostnadene til dette kunne fradras direkte. Dermed slår heller ikke departementets intensjon om at regelendringen vil medføre at utskiftning til mer energieffektiv teknologi blir mer lønnsom helt til. En utskiftning av et teknisk anlegg vil etter regelendringen måtte avskrives i sin helhet med 10 % mot for direkte fradrag før regelendringen da dette i de fleste tilfeller ville blitt ansett som vedlikehold av bygget. Det har derimot i de fleste tilfeller blitt dyrere å rehabilitere de tekniske anleggene i bygg.

### **3.3 Fradrag ved avskrivninger**

For de kostnadene som ikke kunne fradras direkte på grunn av at de ble ansett som aktiveringspliktige påkostninger eller nyanskaffelser, blir det spørsmål om disse kostnadene kan komme til fradrag på et senere tidspunkt ved avskrivninger.

For de aktiveringspliktige påkostningene bestemmer sktl. § 14-40 (3) at påkostninger på driftsmidler som avskrives, skal ”føres inn på saldo”. Påkostningene må på samme måte

som påkostningsobjektet anses å utsettes for verdireduksjon som følge av slit eller elde. Kostnadene til påkostningen vil altså inngå i saldoavskrivningsgrunnlaget til det driftsmiddel de tilhører og avskrives sammen med opprinnelig kostpris på driftsmidlet. Det fremgår av lovteksten at for påkostninger gjelder ikke samme betydelighetskrav for avskrivning som ved anskaffelse av et driftsmiddel. Påkostningen kan avskrives ”selv om påkostningen er mindre enn 15.000 kroner”.

For påkostninger på tomten, som planering, beplantning, opparbeidelse av parkeringsplass eller veiforbindelse blir situasjonen annerledes. Som tidligere lagt til grunn oppfyller ikke tomtegrunnen vilkåret om verdireduksjon som følge av slit eller elde for rett til fradrag ved avskrivninger, og påkostningene til tomtegrunnen vil heller ikke gjøre det.

For det som anses som kostnader til nyanskaffelser blir situasjonen den samme som i punkt 2.3. Dersom nyanskaffelsen er et varig og betydelig driftsmiddel som utsettes for verdireduksjon som følge av slit, elde eller lignende og skattyter har risikoen for denne verdireduksjonen, vil det foreligge rett til avskrivningsfradrag. Avskrivningene vil bli gitt ved saldoavskrivninger og nyanskaffelsene må allokere i saldogruppen som omfatter driftsmidlet og avskrives med tilhørende saldoavskrivningssats.



## **4 Kildeliste**

### **4.1 Litteraturliste**

Almvik, Kristiansen og Myklebust;  
”Bedriftsbeskatning i praksis” (2000)

Dragvold, Petter;  
”Utskillelse i egen saldogruppe”, publisert i ”Revisjon og Regnskap” (nr. 7, 2009)

Gjems-Onstad, Ole;  
”Norsk bedriftsskatterett”, 5. utgave (2001)

Jansen, Jan;  
”Skattemessig behandling av oppkjøps- og integrasjonskostnader”, publisert i  
”Skatterett” (nr. 3, 2003)

Syversen, Jan;  
”Vedlikeholdskostnader og skatt”, publisert i ”Revisjon og Regnskap”, (nr. 2, 3 og 4, 1996)

Zimmer, Frederik;  
”Lærebok i skatterett” (5. utgave)

Zimmer, Frederik (red.)  
”Bedrift, selskap og skatt” (4. utgave)

Aarbakke, Magnus  
”Skatt på inntekt” (4. utgave)

Brudvik, Arthur, Aarbakke, Magnus, Syversen, Jan, Greni, Svein Rune;  
”Skattelovkommentaren 2003/2004” (3. utgave)

Lignings-ABC 2008/2009

### **4.2 Lov-, forskrifts- og forarbeidsregister**

#### **4.2.1 Lover**

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 ”Lov om skatt av formue og inntekt” (sktl.), herunder;  
§§ 5-3, 6-1, 6-10, 6-11, 6-25, 6-40, 14-30, 14-40, 14-41 og 14-43.

#### **4.2.2 Forskrifter**

Forskrift av 19.11.1999 nr 1158 ”Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14”, herunder § 14-41-1.

### 4.2.3 Forarbeider

Ot.prp.nr. 35 (1990-1991)	”Skattereformen 1992”
Ot.prp.nr. 86 (1997-1998)	”Ny skattelov”
Ot.prp.nr. 1 (1999-2000)	”Skatte- og avgiftsopplegget 2000”
Ot.prp.nr. 1 (2008-2009)	”Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer”

### 4.3 Domsregister

Rt 1920 s 884, ”Continental I”  
Rt 1940 s 594, ”Von Koss”  
Rt 1993 s 1012, ”Forland”  
Rt 1996 s 1296, ”Libæk”  
Rt 1996 s 1270, ”Nopec”  
Rt 1999 s 1303  
Rt 2005 s 43  
Rt 2008 s 980

### 4.4 Register over henvisninger til Utv.

Utv. 1966 s 334	Dom avsagt av Nord-Hedmark herredsrett 13.6.1966
Utv. 1968 s 219	Dom avsagt av Kristiansand byrett 29.3.1968
Utv. 1970 s 515	Uttalelse fra Riksskattestyret i brev av 16.9.1970
Utv. 1975 s 286a	Uttalelse fra Finansdepartementet i brev av 23.9.1975
Utv. 1985 s 42	Skattedirektoratets melding ”nye regler om avskrivninger”
Utv. 1995 s 752	Dom avsagt av Agder Lagmannsrett 6.9.1994
Utv. 1999 s 1469	Dom avsagt av Asker og Bærum herredsrett 5.6.1999
Utv. 2004 s 681	Dom avsagt av Frostating Lagmannsrett 27.4.2004
Utv. 2005 s 1172	Uttalelse fra Finansdepartementet i brev av 4.10.2005
Utv. 2006 s 1109	Dom avsagt av Tønsberg tingrett 2.6.2006
Utv. 2006 s 71	Dom avsagt av Ytre Follo tingrett 13.12.2005
Utv. 2009 s 1158	Dom avsagt av Frostating Lagmannsrett 25.6.09

### 4.5 Andre kilder

PSK 19920302	Kjennelse av Klagenemnda for oljeskatt av 3.2.1992
BFU 41/08	Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet av 2.6.2008
BFU 01/09	Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet av 26.1.2009

### 4.6 Intervjuer

Trygve Jetmundsen, elektroingeniør  
Goodtech Solutions AS

Istvan Schizar, elektroingeniør  
IBR Elprosjekt AS (nå pensjonert)

